



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون تيارت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

المحاسبة المالية المعمقة 01

مقياس مقرر لطلبة سنة ثالثة ليسانس تخصص مالية

من إعداد الدكتور: بن قطيب علي

مقدمة:

المحاسبة المالية المعمقة هي مجال متخصص ونوع من أنواع المحاسبة يتطرق الى القضايا المحاسبية المتقدمة في الإبلاغ المالي. حيث تركز على المواضيع التي تتطلب فهما أعمق للمبادئ المحاسبية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP) هذا من جهة ومن جهة أخرى اجراء التسويات اللازمة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، أي تضمن الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية، وهي تعتبر امتداد للمحاسبة المالية التي هي في جوهرها لا تحتوي على هذه العمليات المعمقة. كما توفر الأدوات والمعرفة اللازمة لمعالجة القضايا المحاسبية المعقدة، مما يساعد على تعزيز الشفافية والمساءلة في الإبلاغ المالي مما يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة. من خلال فهم هذه المفاهيم المعمقة المتطورة يمكن للمحاسبين تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة، مما يدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية الفعالة داخل المؤسسة.

1. معلومات حول المادة: المحاسبة المالية المعمقة 01؛

السداسي: الخامس؛

الكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم مالية ومحاسبة؛

-المجتمع المستهدف : سنة ثالثة ليسانس تخصص مالية؛

عنوان المادة: المحاسبة المالية المعمقة 01

الرصيد:05؛

المعامل:02.

2. أهداف التعليم:

تمكين الطالب من التحكم من قواعد الاعتراف والقياس للأصول الثابتة المعنوية والمادية بما فيها الايجار التمويلي؛ التصنيف الصحيح للأعباء والتكاليف المتعلقة بالعقود طويلة الأجل والمعالجات المرتبطة بها؛ وكذلك، التمكن من إجراء القيود المحاسبية بطريقة صحيحة لمختلف عمليات المؤسسة، إعداد كشف الأجور والتسجيل المحاسبي لمختلف المكونات والتمكن من المعالجة المحاسبية لأهم الضرائب والرسوم وكذا العمليات المتعلقة بالضرائب المؤجلة.

3. المعارف المسبقة المطلوبة:

تتمثل المعارف المسبقة المطلوبة في أن يكون الطالب متمكناً من مقياسي المحاسبة المالية 1 والمحاسبة المالية 2 ملماً بالمبادئ والفروض المحاسبية؛ ذو معرفة بأساسيات محاسبة التكاليف وأيضاً ملماً بمقياس الرياضيات المالية.

4. المتطلبات الأساسية:

حتى يتمكن الطالب من تحقيق أقصى استفادة من هذه المحاضرات، يجب عليه معرفة المبادئ الأولية في المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية.

وتقدم المادة بشقين:

-الأول: حصص خاصة بالمحاضرات؛

-الثاني: حصص خاصة بالأعمال الموجهة.

5. طرق تقييم الطالب: ينقسم تقييم الطالب في مادة المحاسبة القطاعية إلى قسمين هما:

أ- امتحان نهائي: ويكون في نهاية الفصل وهو يمثل 60% من العلامة النهائية وتكون (20/20).

ب- تقييم مستمر: يمثل 40% من النقطة النهائية وتكون (20/20)، ويكون هذا التقييم طيلة المسار التكويني للطالب.

أقدم بين أيديكم هذا العمل المتواضع، هذا وما كان من توفيق فمن الله وحده، وما كان من خطأ أو سهو أو زلل أو نسيان فمني ومن الشيطان والله ورسوله منه براء.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	مقدمة
ب	تقديم المطبوعة
ج	فهرس المحتويات
02	المحور الأول: محاسبة الأصول الثابتة العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)
24	المحور الثاني: محاسبة عقود الايجار التمويلي
37	المحور الثالث: محاسبة العقود طويلة الأجل (عقود الانشاء)
45	المحور الرابع: محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة
60	المحور الخامس: محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة: أوراق تجارية
79	المحور السادس: محاسبة العمليات بالعملة الصعبة
83	المحور السابع: محاسبة الأجور والرواتب
89	المحور الثامن: محاسبة الضرائب والرسوم (بما في ذلك الضرائب المؤجلة)
100	قائمة المراجع

المحور الأول
محاسبة الأصول الثابتة العينية،
المعنوية والمالية (التقييم الأولي
واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

أولاً. التثبيات العينية والمعنوية

تعريف التثبيات:

التثبيات هي كل العناصر المشاركة في نشاط المؤسسة بشكل دائم، وهي ذات قيمة ثابتة تحقق منافع اقتصادية (يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من تثبيت إيرادات من بيع منتجات أو خدمات، وقد يخفض استخدامه في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية في المستقبل فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه تُثبت تحسينات المصنع المتعلقة بها على أنها أصل نظرًا لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية)، وتتكون من التثبيات المعنوية ح/20، والتثبيات العينية ح/21، ح/22 التثبيات في شكل امتياز، ح/23 التثبيات الجاري إنجازها، ح/26 وح/27 الحسابات المالية، حيث تكون أرصدها مدينة.

شروط الاعتراف بالتثبيات:

- أن يحقق الأصل منفعة اقتصادية في المستقبل؛

- أن يتم قياسه بدرجة عالية من الدقة؛

- أن يكون لمدة تفوق السنة.

ح/20-التثبيات المعنوية:

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي (أصل غير ملموس) مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والاعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري. ويكون قابلاً للتحديد عندما يكون قابلاً للانفصال، أي قابلاً أن يُفصل عن المؤسسة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مبادلتها، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت المؤسسة تنوي عمل ذلك أم لا.

ويتفرع الحساب 20 الى:

203-مصاريف التنمية القابلة للتثبيت: يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب مصاريف التنمية البحث والتطوير في المقابل يجعل في الجانب الدائن الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (للدلالة على انتاجه الداخلي). وهذا بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في الصنف السادس وما يقابلها.

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

البحث: هو دراسة أصلية ومخططة تُنفذ مع توقع اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدة.
التطوير: هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد خام، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة - بشكل جوهري، وذلك قبل البدء في الإنتاج التجاري أو الاستخدام. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		
المبلغ	المبلغ	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (تثبيت الأصل المعنوي)	731	203

204 -برمجيات المعلوماتية وما شابهها: يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب تكلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات وما شابهها في المقابل يجعل في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية البنك أو الصندوق أو الحساب 404 موردو التثبيتات في حالة شرائها على الحساب. وإذا تم تطوير البرمجيات داخل المؤسسة فإنه يجعل في الجانب الدائن الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (للدلالة على إنتاجه الداخلي). وهذا بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في الصنف السادس وما يقابلها. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		
المبلغ	المبلغ	برمجيات المعلوماتية الصندوق/البنك/موردو التثبيتات الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (شراء أو إنتاج برمجيات)	404/512/53 731	204

205 -الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات: يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة للغير نتيجة لتملكها أو إيجارها لبراءات اختراع ورخص وعلامات طورها وأنتجها الغير، ويسجل في الجانب المدين في المقابل يجعل في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		
المبلغ	المبلغ	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	404/512/53	205

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

		الصندوق/البنك/موردو التثبيتات (شراء الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات)		
--	--	---	--	--

207- فارق الاقتناء أو شهرة المحل: يقصد به فارق القيمة الذي ينشأ من خلال اندماج شركتين أو من خلال اقتناء شركة لشركة أخرى وقد يكون بقيمة موجبة كما قد يكون بقيمة سالبة.

فارق الاقتناء أو شهرة المحل = سعر اقتناء الشركة – القيمة الصافية لموجودات (أصول) المؤسسة

208 - التثبيتات المعنوية الأخرى: ويظم هذا الحساب القيم المعنوية الثابتة الأخرى التي لم تسجل في الحسابات السابقة.

ملاحظة: إذا كان هناك رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع يضاف في الجانب المدين مع حساب التثبيت المعني.

ح/21-التثبيتات العينية (العقارات والآلات والمعدات):

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة. ويتفرع هذا الحساب إلى:

211 –الأراضي: حسب النظام المحاسبي المالي تحوز المؤسسة على الأراضي لعدة أغراض:

أراضي موجهة للبيع وهنا تعاملها كالمخزونات؛

أراضي وجدت لغرض استغلال باطنها لوجود مناجم فيها؛

أراضي وجدت لغرض إقامة مباني صناعية وهنا يتم الفصل بين قيمة المبنى وقيمة الأرض؛

وتقيم تكلفة الأرض بجميع النفقات التي صرفت بغرض الحصول عليها وتجهيزها للاستخدام. ويكون التسجيل

المحاسبي كالتالي:

		N/--/-----		
المبلغ	المبلغ	برمجيات المعلوماتية	211	
المبلغ		الصندوق/البنك/موردو التثبيتات (شراء أراضي)	404/512/53	

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

212-عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي: يسجل في هذا الحساب العمليات التي لا تدخل ضمن اقتناء الأراضي كحفر ابار مياه السقي حيث تعالج كتثبيات لوحدها. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		
المبلغ	المبلغ	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الصندوق/البنك/موردو التثبيات (تهيئة الاراضي)	404/512/53	212

213 – البناءات: هي كل العقارات المستحدثة والمقتناة من طرف المؤسسة. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		
المبلغ	المبلغ	مباني الصندوق/البنك/موردو التثبيات الإنتاج المثبت للأصول العينية (شراء أو انتاج مباني)	404/512/53 732	213

215-المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية: تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات الصناعية. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		
المبلغ	المبلغ	المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية الصندوق/البنك/موردو التثبيات الإنتاج المثبت للأصول العينية (شراء أو انتاج معدات وادوات)	404/512/53 732	215

218 -التثبيات العينية الأخرى: ويظم هذا الحساب القيم العينية الثابتة الأخرى التي لم تسجل في الحسابات السابقة

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

23 - التثبيتات الجاري إنجازها : الهدف من هذه الحسابات هو ابراز قيمة التثبيتات التي لا تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.

وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة مع مقابل يتمثل في حسابات التثبيتات، كما لا يطبق أي اهتلاك على التثبيتات الجاري إنجازها لكن وقوع خسارة القيمة يجب اثباته اذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية نظرا للتغيرات في التقديرات الحاصلة أثناء انجاز الأشغال.

232 - التثبيتات العينية الجاري إنجازها: هي التثبيتات العينية الغير المكتملة خلال السنة؛

237 - التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها: هي التثبيتات المعنوية الغير المكتملة خلال السنة. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبلغ		N/12/31.....		
المبلغ		التثبيتات العينية الجاري انجازها	404/512/53	232
		التثبيتات المعنوية الجاري انجازها		237
		الصندوق/البنك/موردو التثبيتات		
		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		(انجازنسبة من التثبيتات)		

238 - التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات: يسجل في جانبه المدين مبالغ التسبيقات التي تدفعها المؤسسة لغرض الحصول على تثبيات مقابل يجعل في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية. ويرصد بمجرد استلام التثبيت المعني مع تسديد المؤسسة للفارق فقط. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مبلغ التسبيق		N/--/--.....		
مبلغ التسبيق		التسبيقات	512/53	238
		الصندوق/البنك		
		(تقديم تسبيق لشراء تثبيت)		

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

2X	التثبيت المعني	N/--/--.....	مبلغ التثبيت	
	التسبيقات	238		
	الصندوق/البنك	512/53		
	(دفع قيمة التثبيت مع ترصيد التسبيقات)			
			مبلغ	
			التسبيق	
			القيمة	
			المتبقية	

التقييم الأولي واللاحق للتثبيتات العينية والمعنوية:

أولا. التقييم الأولي:

امتلاك التثبيتات: امتلاك التثبيتات اما عن طريق الحيازة (الشراء) أو عن طريق الإنجاز

أولا. عن طريق الحيازة (الشراء): الأصول بتكلفة الشراء (التكلفة التاريخية) بما في ذلك الرسوم والضرائب الغير قابلة للاسترجاع (كالرسوم الجمركية) بعد طرح الرسوم القابلة للاسترجاع إذا كان المبلغ متضمن الرسم وطرح التخفيضات التجارية بالإضافة إلى المصاريف المباشرة التي تعود بشكل مباشر على الأصل حتى يكون بالحالة اللازمة وبالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

المصاريف المباشرة (تكاليف إعداد وتهئية الموقع، تكاليف التركيب والتجميع، تكاليف التسليم والمناولة

الأولية، تكاليف التشغيل التجريبي للأصل وبالنسبة ومصاريف الترويج والإعلان وتكاليف الإدارة وتكاليف

تغيير الموقع وخسائر التشغيل الأولي لا تعتبر تكاليف مباشرة)

التسجيل المحاسبي لعملية حيازة التثبيتات حيث يسجل التثبيت في الجانب المدين في المقابل يجعل أحد الحسابات المالية البنك أو الصندوق أو الحساب الجاري البريدي أو الحساب 404 موردو التثبيتات دائنا.

مصطلح: رسملة تكاليف الاقتراض: هو تحميل أو اضافة تكاليف الاقتراض إلى الأصل بشروط معينة منها أن هذه التكاليف تزيد من الطاقة الانتاجية أو زيادة في العمر الانتاجي للأصل، وأيضا من أجل الحصول على قيمة أكثر دقة للقيمة المستثمرة في الأصل.

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

ثانيا. في حالة الإنجاز: الأصول المنتجة من قبل المؤسسة تسجل بتكلفة إنتاجها عند دخولها الخدمة حيث تشمل المصاريف التالية: المواد الأولية، اليد العاملة، الرسوم والضرائب الغير مسترجعة، إعانات الاستغلال. وتكون حالة الإنتاج في المؤسسة بوسائلها الخاصة (وتكون مكتملة أو غير مكتملة) أو عن طريق الغير.

التسجيل المحاسبي لعملية الإنجاز من طرف الغير حيث يتم استخدام المصاريف حسب طبيعتها من الصنف السادس (6) في الجانب المدين الى الصنف الثالث (3) في الجانب الدائن، أو مصاريف أخرى كاليد العاملة في الجانب المدين في المقابل يجعل البنك او الصندوق دائنا، وفي نهاية السنة إذا لم يتم اكتمال التثبيت يحول تثبيت الى تثبيت جاري في الحساب 23 بجميع مصاريف الإنجاز، وفي نهاية الإنجاز يرصد الحساب 23 وتدخل تكلفة الأصل ضمن الحساب المعني، أما اذا تم الإنجاز بالوسائل الخاصة للمؤسسة فيجعل الحساب 73 الإنتاج المثبت دائنا بدلا من الحساب 512 او 53.

مثال 01: اليك المصاريف التي تحملتها شركة في شراء اصل عيني:

تكلفة الآلة 2500000 دج، تخفيضات: 02%، الرسوم الجمركية 120000 دج، ضرائب مسترجعة 11000 دج، مصاريف النقل والتسليم 30000 دج، مصاريف اعداد وتهيئة الموقع 40000 دج، مصاريف استشارات لشراء الآلة 25000 دج، الخسائر التشغيلية قبل الانتاج 10000 دج، تكاليف اختبار التجريب الآلة 20000 دج، تكاليف فوائد القرض المدفوعة 18000 دج.

المطلوب: ما هي تكلفة الآلة الجديدة؟

الحل:

حساب تكلفة الأصل المادي:

التكاليف التي تدخل

تكلفة الآلة 2500000

التخفيضات $0,02 \times 2500000 = 50000$ دج

الصافي $(2500000 - 50000) = 2450000$ دج

الرسوم الجمركية 120000 دج

مصاريف النقل والتسليم 30000 دج

مصاريف اعداد وتهيئة الموقع 40000 دج

مصاريف استشارات لشراء الآلة 25000 دج

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

المجموع 2665000 دج

التكاليف المستثناة:

ضرائب مسترجعة 11000 دج

الخسائر التشغيلية قبل الانتاج 10000 دج

تكاليف اختبار التجريب الآلة 20000 دج

تكاليف فوائد القرض المدفوعة 18000 دج

مثال 02: خلال السنة n قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

في 09/28 قامت بتطوير برنامج بوسائلها الخاصة بقيمة 200000 دج؛

في 09/29 قامت بشراء حقوق الاستعمال لإحدى الرخص ودفعت مقابل ذلك مبلغ 400000 دج سدد بشيك بنكي؛

في 10/01 تم دفع تسبيق بقيمة 70000 دج الى مورد التثبيات بشيك بنكي مقابل طلبية شراء معدات وأدوات صناعية؛

في 10/10 شراء برمجيات معلوماتية بقيمة 500000 دج على الحساب؛

في 10/12 وصلت فاتورة طلبية شراء معدات وأدوات بقيمة 1500000 دج وتسديد قيمة الباقي نقدا؛

في 10/13 أنجزت المؤسسة مخزنا بوسائلها الخاصة بقيمة 2000000 دج، واستعملت في ذلك 50000 دج مواد أولية، 70000 دج يد عاملة، سددت المصاريف بشيك بنكي، بلغت نسبة الإنجاز للسنة الأولى 40 %.

في 10/14 قامت المؤسسة ببناء مباني بقيمة 4000000 دج عن طريق الغير، بلغت نسبة الإنجاز في السنة الأولى 60 % تم دفع المبلغ بشيك بنكي.

في 12/12 /N+1 تم الانتهاء من المخزن المنجز من المؤسسة؛

في 12/19 /N+1 تم الانتهاء من المبنى المنجز من الغير؛

في 12/20 /N+1 تعاقدت مؤسسة فلاحية مع الدولة من أجل منحها قطعة أرض لاستعمالها في انتاج منتجات زراعية في إطار عقد امتياز مجاني، مدة الامتياز 05 سنوات في مقابل اتاوة سنوية ب 100000 دج؛

قدرت قيمة الأرض ب 5000000 دج. يتم دفع الاتاوة بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

الحل:

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي
واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

200000	200000	N/09/28..... مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (تطوير برنامج بوسائل المؤسسة الخاصة)	731	203
400000	400000	N/09/29..... الرخص والعلامات البنك (شراء علامات)	512	205
70000	70000	N/10/01..... التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات البنك (تقديم تسبيق بشيك بنكي على طلبية شراء معدات وأدوات)	512	238
500000	500000	N/10/10..... برمجيات المعلومات موردو التثبيات (شراء برمجيات بشيك بنكي)	404	204
70000	1430000	N/10/12..... معدات وأدوات التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات الصندوق (شراء معدات وأدوات وترصيد التسبيقات)	238 53	215
500000	500000	N/10/13..... مواد أولية	31	601
300000	300000	أجور العمال مواد ولوازم البنك	512	631

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

800000	800000	(انجاز المؤسسة لمخزن بوسائلها الخاصة وتحمل المصاريف)	732	232
		N/12/31.....		
		مباني جاري إنجازها (مخزن)		
2400000	2400000	الإنتاج المثبت للأصول العينية (انجاز 40 % من المباني – 2000000 . 0.4)	732	232
		N/12/31.....		
		مباني جاري إنجازها		
800000	2000000	الإنتاج المثبت للأصول العينية (انجاز 60 % من المباني 4000000 0.6)	232	213
1200000		N1+/12/12.....	732	
		مباني (مخزن)		
		مباني جاري إنجازها		
	4000000	الإنتاج المثبت للأصول العينية (الانتهاء واستلام المخزن)	232	213
2400000		N1+/12/12.....	512	
1600000		مباني		
		مباني جاري إنجازها		
		البنك		
		(الانتهاء واستلام المبني)		

التقييم اللاحق:

إذا كانت المصاريف التي تصرف على التثبيت بعد التشغيل تؤدي إلى المحافظة عليه أي تؤدي إلى استرجاع مستوى نجاعته وتتصف بالتكرار تعالج كمصاريف إيرادية أي في الصنف 6 كمصاريف استبدال قطع الغيار الصغيرة مثلاً.

أما إذا كانت المصاريف كبيرة بحيث تؤدي إلى تحسين الأداء أي الزيادة في القدرة الإنتاجية وتمديد عمر التثبيت سواء كان ذلك عن طريق استبدال جزء منه أو إضافة أجزاء إليه فتعتبر كمصاريف استثمارية وبالتالي تضاف إلى قيمة التثبيت، والتحسينات التي تقضي إلى زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:
-تعديل وحدة الإنتاج،

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

-تحسين قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج وإنتاجية الكيان،
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف التشغيلية المعاينة سابقا تخفيضها جوهريا.
تتحمل المؤسسة الكثير من التكاليف أثناء استخدامها للأصول المادية الثابتة، وتكون المشكلة بالنسبة لتلك التكاليف هي هل تحمل على إيرادات الدورة، أم يتم رسميتها من خلال إضافتها إلى تكلفة الأصل. ويمكننا القول بصفة عامة في هذا الصدد أن النفقات التي يترتب عليها احتمال الحصول على منافع اقتصادية زائدة عن تلك المتوقعة أصلاً (سابقاً) من الأصل، أو زيادة في الحياة الإنتاجية للأصل، يجب أن تعامل على نفقات رأسمالية، أما النفقات الضرورية للاحتفاظ بالأصول في حالة تشغيلية جيدة فيجب أن تعامل على أنها مصاريف إرادية متعلقة بإنتاج الإيرادات في الفترة التي تتحملها فيها المؤسسة.

1- نموذج التكلفة (المعالجة المفصلة): يتمثل في تسجيل الأصل بتكلفة الحيازة منقوصاً منها الاستهلاكات المتراكمة وأية خسائر متراكمة من انخفاض القيمة.

2- نموذج إعادة التقييم (المعالجة البديلة المسموح بها): يرخص للمؤسسة إدراج أصولها المحققة لشروط الاعتراف بها على أساس قيمة إعادة تقييمها، التي تتمثل في القيمة العادلة لها بتاريخ إعادة التقييم منقوصاً منها الاستهلاكات وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة وفي نفس الصدد نجد أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) يشترط أنه بمجرد أن تقوم المؤسسة بإجراء عمليات إعادة التقييم، فإنه يصبح من الواجب عليها مواصلة القيام بها بانتظام كافي، وذلك حتى لا تختلف القيمة الدفترية للأصول المادية الثابتة المعاد تقييمها سابقاً اختلافاً كبيراً عن قيمتها الحقيقية في تاريخ الإقفال. ويجب التنبيه إلى أنه عندما يعاد تقييم أي عنصر من الأصول المادية الثابتة فإن الإهلاك المتراكم حتى تاريخ إعادة *التقييم يجب:

أ- أن يعاد احتسابه بما يناسب التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل حتى تكون القيمة المسجلة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها، أو:

ب- يخفض من القيمة المسجلة الإجمالية للأصل، ويتم بعد ذلك تعديل المبلغ الصافي (أي قيمة الأصل ناقص مجمع الإهلاك) إلى المبلغ المعاد تقييمه. وتجدر الإشارة إلى أنه إذا أدت إعادة التقييم إلى زيادة في القيمة المسجلة للأصل، يجب أن تدرج هذه الزيادة ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الاعتراف بالزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كإيراد في حدود ما يقابل الانخفاض الناتج عن إعادة تقييم نفس الأصل، والذي سبق وأن تم اعتباره مصروفاً، أما إذا أدت إعادة التقييم إلى انخفاض في القيمة المسجلة للأصل فيجب الاعتراف بالانخفاض كمصروف، ولكن يجب مقابلة انخفاض إعادة التقييم مباشرة.

المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم على أساس القيمة العادلة طريقة إعادة التقييم:

اقتنت مؤسسة إنتاج الأدوية تجهيزات الإنتاج بتكلفة 200000 دج، بتاريخ 2012/01/01، حيث قدرت مدة منفعتها بـ 05 سنوات حيث تعتمد المؤسسة طريقة الإهلاك الخطي. حيث قدر الإهلاك المتراكم بـ 80000 دج

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

وبتاريخ 2013/12/31 قدرت القيمة السوقية (القيمة العادلة) لتجهيزاتها بـ 180000 دج.

المطلوب: تسجيل فارق إعادة التقييم في 2013/12/31

ق م ص = 200000 - 80000 = 120000 دج

تحديد معدل إعادة التقييم

$$1.5 = 120000 / 80000$$

$$300000 = 1.5 \times 200000$$

$$120000 = 1.5 \times 80000$$

الاصل	التكلفة التاريخية	مبالغ معاد تقييما	فرق اعادة التقييم
	200000	300000	100000
	80000	120000	40000
	120000	180000	60000

التسجيل المحاسبي

215	N/--/--.....	100000	
	معدات الانتاج		
2815	الاهتلاك		40000
105	فارق إعادة التقييم		20000
	(تعديل فارق إعادة التقييم)		

$$60000 = (2-5) / 180000 \text{ اهتلاك}$$

عمليات التنازل:

يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقاً. تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج.

ويكون التسجيل المحاسبي عن التثبيتات العينية والمعنوية وفق الحالتين كالتالي:

1- في حالة تحقيق فائض قيمة

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

28151	التنازل.....تاريخ	مجموع الاهتلاك	قيمة التثبيت
462	الاهتلاكات	مبلغ التنازل	الفرق
215	ديون التنازل عن التثبيتات		
752	الاهتلاكات		
	فوائض القيمة		
	(تنازل عن الالة مع تحقيق فائض القيمة)		

2- في حالة تحقيق ناقص قيمة

28151	التاريخ.....التنازل	مجموع الاهتلاك	قيمة التثبيت
462	الاهتلاكات	مبلغ التنازل	الفرق
652	ديون التنازل عن التثبيتات		
215	نواقص القيمة		
	الاهتلاكات		
	(تنازل عن الالة مع تحقيق نواقص القيمة)		

ثانيا. تصنيف الأدوات المالية:

1- التثبيتات المالية:

التثبيت المالي هو دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة، أو سند (أسهم وسندات)، أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة، وتدرج في الحسابات المالية الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند شرائها أو عند تغير وجهتها في احدى الفئات التالية وتصنف إلى أربعة أنواع هي:

-سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر الأسهم، أو أن تمارس مراقبتها أي المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة ومن أهمها الحساب 26.

26 -مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات

يعبر هذا الحساب عن اسهامات المؤسسة في رؤوس أموال شركات أخرى، ويسجل في هذا الحساب تكلفة اقتناء أو قيمة الاسهام سندات المساهمة وكذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات (هي دين على الجهة التي

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

أصدرتها ومديونية للمتحصل عليها مقابل جزء ثابت يعتبر كفايدة على الدين وجزء متغير مرتبط بدخل النشاط حسب ما يقتضيه عقد الإصدار وهي قابلة للتداول) ويسجل في الجانب المدين بقيمة الاسهمات.

261 -سندات الفروع المنتسبة: هي سندات تمتلكها المؤسسة في الفروع التابعة لها التي تحوز فيها المؤسسة على نسبة كبيرة من المساهمة، وتكون مرتبطة سلطة القرار.

261 -سندات المساهمة الأخرى: هي السندات التي تحوزها المؤسسة في شركات ليس لها ارتباط سابق معها.

265 -سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة): هي تلك السندات المحصلة نتيجة بيع سلعة معينة لشركات مرتبطة مع المؤسسة البائعة بعلاقة شراكة (إصدار سندات مقومة بالمعادلة للمؤسسة البائعة مقابل البضائع تحصلت عليها المؤسسة المشتري).

266 -الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمات المجمع: هي المعاملات التي تتم داخل الشركات من نفس المجموعة، حيث تربطها علاقة تساهمية بالمعاملات المتمثلة في شراء سندات من فرع داخل المجموعة أو مختلف معاملات الإقراض التي تتم داخل هاته المجموعة.

267 -الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمات خارج المجمع: يمثل هذا الحساب الأصول المالية التي تخص المعاملات بين الشركات لكن خارج المجموعة التي تنتمي اليها،

268 -الحسابات الدائنة الملحقه بشركات في حالة مساهمة: يسجل هذا الحساب المعاملات التي تتم في شكل آخر من المساهمة.

269 -عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة: يسجل في هذا الحساب المبالغ الجزئية الغير مسددة من الحساب 26 ويجعل في الجانب الدائن، على أن تتم تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ بجعله في الجانب المدين مقابل أحد الحسابات المالية في الجانب الدائن.

- السندات المثبتة لنشاط الحافطة

273 -السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة: نشاط الحافطة يتمثل بالنسبة الى مؤسسة ما في استثمار كل أصولها أو جزء منها في محفظة سندات لكي تستمد منها في الأجل القصير أو الطويل، مردودية ويمارس هذا النشاط بدون تدخل في تسيير المؤسسات المحتاز سندات.

السندات المثبتة الأخرى: ومن أهمها الحسابات التالية:

27 -تثبيات مالية أخرى

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

271 -السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافضة: هي السندات التي لا تنوي المؤسسة بيعها في الأجل القصير، حيث يتم حيازتها أحيانا كسندات وأحيانا أخرى في مقابل مديونية كانت موضوع شك في التحصيل.

272 -السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم): هي السندات التي تعطي حق المديونية لحاملها لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة.

274 -القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل: القروض هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلزم المؤسسة بمقتضاها بأن تقل الى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحسابات الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد ايجار تمويل هي بمثابة قروض ممنوحة.

275 -الودائع والكفالات المدفوعة: هي المبالغ التي تدفعها المؤسسة في مقابل كفالة العنصر محل الضمان. ويتم ترصيده عند قرار ارجاع العنصر محل الضمان وفي مقابل العنصر نفسه إذا قررت المؤسسة الاحتفاظ به بصفة نهائية.

276 -الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة: هي الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة والتي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة كأوراق القبض طويلة الأجل أو قروض للغير.

279 -ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة: قد يتم اقتناء سندات لم تحرر بعد في إطار شروط تعاقد محددة، فيسجل هذا الحساب حق المؤسسة عند دفعها لمبلغ الاقتناء في انتظار التسليم الفعلي، وعند استلام السندات يتم ترصيد هذا الحساب في مقابل أحد حسابات القيم الثابتة المعنوية.

2- القيم المنقولة للتوظيف:

هي عبارة عن أسهم وسندات تمت حيازتها بنية التنازل عنها في المدى القصير، أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

- ح : 501 / حصص في المؤسسات

- ح : 502 / حصص خاصة أو أسهم خاصة

- ح : 503 / سندات أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية

- ح : 506 / السندات

- ح : 507 / قسائم الخزينة أو قسائم الصندوق قصيرة الأجل

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

- ح : 508 / قيم منقولة أخرى للتوظيف وديون أخرى مماثلة

الادراج في الحسابات: تدرج ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها
القيمة الحقيقية لمقابل معين + مصاريف الوساطة + مصاريف البنك + الرسوم الغير المسترجعة

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء للتثبيتات المالية

26 أو 27	التثبيتات المالية	N/--/.....	المبلغ	المبلغ
4456	TVA (تحسب فقط على المصاريف الملحقه)		مبلغ الرسم	
5	احد الحسابات المالية			
269 أو 279	العمليات المتبقية			
	(اقتناء تثبيات مالية)			

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء للقيم المنقولة للتوظيف

50	القيم المنقولة للتوظيف	N/--/.....	المبلغ	المبلغ
4456	TVA (تحسب فقط على المصاريف الملحقه)		مبلغ الرسم	
5	احد الحسابات المالية			
464	الديون عن عمليات اقتناء القيم المنقولة			
	(اقتناء قيم منقولة للتوظيف)			

TVA القابلة للاسترجاع تحسب على أساس المصاريف الملحقه فقط، لأن القيمة الحقيقية للأدوات المالية تمثل عمليات على رأس المال وهي معفية من الرسم.

مثال:

بتاريخ 03/02/2003 قامت مؤسسة بشراء سندات مساهمة في شركة أخرى (600 سند ب 1200 للسند)، حيث قامت بتسجيل العملية في انتظار الحصول على السندات مصاريف الوساطة 200 دج ومصاريف البنك 450 دج (TVA=19%)، كما قامت بشراء 300 سند قرض ب 850 دج بشيك بنكي تخص احدى المؤسسات وتريد اعتبار

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

هذه السندات بسندات مثبتة تابعة لنشاط المحفظة ومصاريف الوساطة 300 دج (TVA=19%). الرسم قابل للاسترجاع.

وبتاريخ N/04/04 تحصلت المؤسسة على السندات حيث تم دفع مقابلها بشيك بنكي؛

وبتاريخ N/12/31 فان سعر سندات المساهمة كان 1000 دج، وسعر السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة ب 900 دج.

بتاريخ N+1 /02/15 قامت مؤسسة بشراء اسهم في شركة أخرى (300 سند ب 600 للسند) بشيك بنكي، للسهم، (شراء من شركة في نفس المجموعة) ، وهذا لغرض تحقيق أرباح في الأجل القصير (أقل من 12 شهر)، مع تحمل مصاريف الوسيط المالي 120 دج (TVA=19%).

وبتاريخ N+1/03/04 تم التنازل عن سندات المساهمة

الحالة رقم 01 ب 950 دج عن طريق شيك بنكي

الحالة رقم 02 ب 1300 دج عن طريق شيك بنكي

المطلوب:

1. تسجيل عملية الشراء؛

2. تسجيل انخفاض قيمة سندات المساهمة وزيادة قيمة السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة؛

3. تسجيل عملية التنازل تاريخ N+1/03/04.

الحل:

		N/02/03		
	720650	سندات أخرى للمساهمة	262	
	123.5	TVA (200+ 019 . 450 = 123.5)	4456	
720773.5		عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات	269	
		N/02/03		
	255300	سندات مثبتة تابعة لنشاط المحفظة	273	
	57	(0.19.300)	4456	
255357		البنك	512	
		N/04/04		

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي
واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

720773.5	720773.5	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات البنك	512	269
		N/12/31		
120000	120000	مخصصات خ ق للأصول المالية	686	
		خ ق سندات المساهمة	296	
		N/12/31		
15000	15000	سندات خاصة بنشاط المحفظة	273	
		فارق التقييم	104	
		N/12/31		
180120	180120	القيم المنقولة للتوظيف	501	
22.8	22.8	22.8 = 019 . 120) TVA	4456	
180142.8	180142.8	البنك	512	
		1+N/06/10.....الحالة رقم 01		
570000	570000	البنك	512	
120000	120000	خ ق سندات مساهمة	296	
30773.5	30773.5	الخسائر الصافية للتنازل	667	
720773.5	720773.5	سندات أخرى للمساهمة	262	
		(تسجيل عملية التنازل عن سندات المساهمة بخسائر صافية)		

		1+N/06/10.....الحالة رقم 02		
780000	780000	البنك	512	
120000	120000	خ ق سندات مساهمة	296	
720773.5	720773.5	سندات أخرى للمساهمة	262	
179226.5	179226.5	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل	767	

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

		(تسجيل عملية التنازل عن سندات المساهمة بأرباح صافية)		
--	--	--	--	--

المعالجة المحاسبية للإعانات:

الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الاعانة بفعل امتثالية لبعض الشروط المرتبطة بأنشطة ماضيا أو مستقبلا، وتندرج ضمن خصوم المؤسسة بمبلغها الصافي، حيث نجد نوعين من الإعانات:

1- اعانات الاستثمار والتجهيز: وهي التي ترتبط بـ:

- اقتناء تثبيات؛
- انشاء تثبيات (البناء)؛
- تجديد الأصول؛
- تأجيل التنازل عن الأصول.

2- اعانات الاستغلال والتوازن:

هي الاعانات المرتبطة بالنشاط العملياتي للمؤسسة. حيث تدرج في الحسابات الاعانة الموجهة لتغطية أعباء وذاو خسائر سبق حصولها او التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة دون الحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

ملاحظات:

1- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن

حساب النتائج أو في شكل أصل الا إذا توفر ضمان معقول:

- بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقه للإعانات؛
- الإعانات سيتم استلامها.

2- تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:

- مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال الشركة؛

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

- الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل الإعفاءات الجبائية الممنوحة.

التسجيل المحاسبي للإعانات:

1- إعانات الاستثمار والتجهيز: ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي

مبلغ الإعانة	مبلغ الإعانة	عند الوعد بالإعانة.....		
		الدولة والجماعات العمومية الأخرى- إعانات للاستلام		441
		إعانات التجهيز	131	
		إعانات الاستثمار	132	
مبلغ الإعانة	مبلغ الإعانة	(الوعد بإعانة تجهيز واستثمار)		
		عند تحصيل مبلغ الإعانة.....		
		أحد الحسابات المالية		5x
		إعانات للاستلام	441	
مبلغ الإعانة	مبلغ الإعانة	(تحصيل مبلغ إعانة تجهيز واستثمار)		
		عند ادراج الإعانة في حساب النتائج.....		
		إعانات التجهيز		131
		إعانات الاستثمار		132
قسط	قسط	أقساط إعانات الاستثمار المحولة الى نتيجة السنة	754	
		(ادراج الإعانة في حساب النتائج حسب مدة الاهتلاك)		

وعندما يترتب على الإعانة تحويل مجاني للتبثبات يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مبلغ التحويل	مبلغ التحويل	عند التحويل المجاني.....		
		التبثبات المعني		2x
		إعانات للاستلام	441	
مبلغ التحويل	مبلغ التحويل	(الوعد بتحويل مجاني لإعانة تجهيز واستثمار)		

المحور الأول..... محاسبة الأصول العينية، المعنوية والمالية (التقييم الأولي
واللاحق، عمليات التنازل، الإعانات)

2- اعانات الاستغلال: ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مبلغ الاعانة	مبلغ الاعانة	عند الوعد بالإعانة..... الدولة والجماعات العمومية الأخرى-اعانات للاستلام اعانات الاستغلال (الوعد باعانة استغلال) عند تحصيل مبلغ الإعانة..... أحد الحسابات المالية اعانات للاستلام (تحصيل مبلغ اعانة استغلال)	74	441
مبلغ الاعانة	مبلغ الاعانة		441	5x

المحور الثاني

محاسبة عقود الإيجار التمويلي

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

تعريف عقد الإيجار:

عرفت المادة 1-135 من النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار " هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو عدة دفعات".
ووفق النظام المحاسبي المالي يجب التفرقة بين المصطلحات التالية:

تعريف عقد إيجار التمويل:

عرف النظام المحاسبي الدالي عقد ايجار تمويل" هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصل بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل ملكية الأصل عقد إيجار التمويل عند نهاية العقد أو لا يتم تحويل الملكية".
أي هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أولاً يتم تحويل الملكية في نهاية العقد.

-عقد الإيجار البسيط :وهو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي، اذ لا يرتبط بعقد الإيجار البسيط انتقال الأخطار والمزايا المرتبطة بالأصل الى المستأجر ولن يكون انتقال للملكية مثل ما هو عليه في عقد ايجار التمويل.
حيث تعتمد المؤسسات التي تعاني من ضائقة مالية على هذا النوع من العقود، حيث تتنازل للغير على بعض أملاكها عن طريق البيع مقابل حصولها على سيولة نقدية، شرط أن تبقى بصفة المستغل لهذا الملك في شكل عقد ايجار.

أسس تصنيف عقود الإيجار التمويلي: ومن أمثلة الحالات التي تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار على انه عقد تمويلي هي:

الشرط الأول: العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار. حيث عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛

الشرط الثاني: عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية (من 80 الى 100 %)؛

الشرط الثالث: إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة تقارب القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛

الشرط الرابع: إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة حيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي:

لدى المستأجر:

التسجيل الأولي: التطبيق لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني أدى بنا إلى معالجة عقد الإيجار التمويلي وكأنه حيازة تثبيت ممول عن طريق قرض، أضف إلى ذلك سلطة الرقابة التي يمارسها المستأجر حيث يتم:

تسجيل العنصر المستأجر ضمن أصل الميزانية بقيمته العادلة، أو بالقيمة المحينة للدفعات في إطار عقد الإيجار، إذا كانت هذه الأخيرة أقل، القيمة المحينة محددة بالمعدل الضمني للعقد، أو تلقائياً بمعدل الفائدة للمديونية الإضافية للمستأجر.

نثبت قرض بنفس المبلغ ضمن خصم الميزانية.

والحدث المنشئ للتسجيل المحاسبي هو تاريخ دخول العقد حيز التطبيق الذي يعطي للمستأجر إمكانية ممارسة حقه في الاستعمال وليس بداية الاستعمال للعنصر؛ الذي من الممكن أن يتم لاحقاً.

في حالة دفع الدفعة الأولى في بداية العقد:

$$v0 = a1 + a2 \cdot \left(\frac{(1 - (1 + i)^{-n})}{i} \right) + a3(1 + i)^{-n}$$

حيث $v0$ هي مبلغ التحيين

a هي الدفعة الأولى في بداية المدة

i معدل الفائدة

$a2$ هي مبلغ الدفعة في نهاية العقد

في حالة دفع الدفعة في نهاية العقد:

$$v0 = a1 \cdot \left(\frac{(1 - (1 + i)^{-n})}{i} \right) + a2(1 + i)^{-n}$$

التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار البسيط:

		N/--/--.....		
	المبلغ	ايجارات	613	
المبلغ		البنك/الصندوق	5x	
		(فاتورة عقد ايجار بسيط)		

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي:

أولاً. إبرام العقد:

2xx		N/--/--.....	التثبيت المعني	المبلغ	
167		الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي		المبلغ	
		(حيازة تثبيت وفق عقد إيجار تمويلي)			

ثانياً. تسديد دفعات الإيجار:

وبتاريخ تسديد المستحقات الدورية حسب نص العقد يسجل المستأجر مدفوعات الأقساط السنوية مع التفرقة بين الدين وفوائد الدين في مقابل الحسابات المالية

تسديد الدفعة الأولى:

167		N/--/--.....	الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي	المبلغ	
512		البنك		المبلغ	
		(تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)			

التسجيل المحاسبي للدفعة في نهاية كل ثلاثي أو سداسي أو سنوية:

167		في نهاية الدورة	الدين		
661		الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي	المسدد		
		أعباء الفوائد	الفائدة		
53/512		البنك/الصندوق		الدفعة	
		(تسديد باقي دفعات عقد إيجار تمويلي)			

وبنفس الطريقة مع الدورات اللاحقة:

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

تسجيل الاهتلاكات وخسائر القيمة لعقد الايجار التمويلي:

وبالنسبة لإثبات الاهتلاكات وخسائر القيمة تتم وفق طريقة العادية، ويسجل الاهتلاك على أساس حالات رفع خيارات الشراء في نهاية التعاقد:

- إذا قررت المؤسسة رفع خيار امتلاك الأصل (القبول بمبلغ التنازل) في نهاية العقد فإن الأصل يهتك على أساس مدته النفعية، وتحسب أقساط الاهتلاك على أساس مبلغ اقتناء الأصل؛
- وإذا قررت المؤسسة عدم رفع خيار امتلاك الأصل بنهاية العقد فإن الأصل يهتك على أساس مدة التعاقد (المدة المحددة لعقد الايجار). ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/--/--.....		681
المبلغ	المبلغ	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات اهتلاك التثبيت المعني (تسجيل قسط الاهتلاك)	28X	

بالنسبة لجدول الالتزام يكون كالتالي:

التاريخ	أصل القرض	الدفعة	الفائدة	الدين المسدد	القرض المتبقي
بداية عقد الايجار	مبلغ الايجار	الدفعة الأولى	00	يساوي الدفعة	أصل القرض – الدين المسدد
نهاية الدورة الأولى	القرض المتبقي عند بداية العقد	الدفعة الثانية	أصل القرض. معدل الفائدة المستحدث	الدفعة - الفائدة	أصل القرض – الدين المسدد
وهكذا مع بقية الدفعات					

التسجيل المحاسبي لعقد الايجار البسيط عند المؤجر:

		N/--/--.....		512
المبلغ	المبلغ	البنك تقديم خدمات أخرى	706	

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

		(أبرام عقد إيجار بسيط)		
--	--	------------------------	--	--

التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي عند المؤجر:

تسجيل عملية شراء التثبيت:

		N/--/--.....		21
	المبلغ	التثبيت المادي	512/53	
		البنك/الصندوق	404	
المبلغ		موردو التثبيتات		
		(شراء التثبيت المادي)		

أبرام العقد:

		N/--/--.....		274
	المبلغ	القروض والحسابات الدائنة مرتبطة على عقد الإيجار	77	
المبلغ		التمويلي		
		عناصر غير عادية منتجات		
		(عقد إيجار تمويلي)		
	المبلغ	N/--/--.....		67
المبلغ		عناصر غير عادية اعباء	701	
		المبيعات من المنتجات		
		(عقد إيجار تمويلي)		

تحصيل الدفعة الأولى:

		N/--/--.....		512
	المبلغ	البنك	274	
المبلغ		القروض والحسابات الدائنة مرتبطة على عقد الإيجار		

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

		(تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)		
--	--	---	--	--

التسجيل المحاسبي تحصيل الدفعة في نهاية كل ثلاثي أو سداسي أو سنوية:

53/512	البنك	في نهاية الدورة		الفائدة
763		إيرادات الحسابات الدائنة	الفائدة	
274		القروض والحسابات الدائنة مرتبطة على	الدين	
		عقد الايجار	المسدد	
		(تحصيل الدفعات عقد ايجار تمويلي)		

مثال: لغرض اقتناء معدات نقل بتاريخ 01/02/2017 تعاقدت مؤسسة مع مؤسسة أخرى في إطار عقد إيجار تمويلي يتضمن دفع أقساط سنوية بمبلغ 450000 دج (تدفع في نهاية السنة) خلال مدة 03 سنوات بمعدل فائدة ضمني 05 %

كما تضمن العقد منح المؤسسة خيار شراء الشاحنة بنهاية مدة العقد بدفع مبلغ 200000 دج بنهاية مدة الإيجار قدرت القيمة الحقيقية للمعدات بـ 1600000 دج ومدة منفعتة 05 سنوات.

المطلوب:

- حساب تكلفة اقتناء المعدات؛
- حدد ما إذا كانت المؤسسة تفضل شراء الأصل في نهاية مدة العقد؛
- سجل العمليات محاسبيا.

الحل:

1- حساب تكلفة اقتناء المعدات

$$v_0 = a_1 \cdot \left(\frac{(1 - (1 + i)^{-n})}{i} \right) + a_2 (1 + i)^{-n}$$

$$v_0 = 450000 \cdot \left(\frac{(1 - 1.05)^{-3}}{0.05} \right) + 200000(1 + 0.05)^{-3}$$

$$v_0 = 1225461.62 + 172767.52$$

$$v_0 = 1398229.14$$

دراسة خيار الشراء:

قسط الاهتلاك = $5/1398229.14 = 279645.83$ دج

ومنه القيمة المحاسبية للأصل بانتهاء مدة العقد الإيجاري:

$$(3 \cdot 279645.83) - 1398229.14 = 559291.65 \text{ دج}$$

إذا قارنا ق م ص مع خيار الشراء فهي أكبر وبالتالي هو مشجع بالنسبة للمؤسسة لشراء هذا الأصل

التاريخ	أصل القرض	الدفعة	الفائدة	الدين المسدد	القرض المتبقي
بداية عقد الإيجار	1398229.14	00	00	00	1398229.14
نهاية الدورة الأولى	1398229.14	450000	69911.46	380088.54	1018140.6
نهاية الدورة الثانية	1018140.6	450000	50907.03	399092.97	619047.63
نهاية الدورة الثالثة	619047.63	450000	30952.39	419047.61	200000
نهاية الدورة الثالثة	200000	-	-	-	-

التسجيل المحاسبي:

التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي:

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

أولاً. إبرام العقد:

		N/01/02.....		
1398229.14	1398229.14	معدات نقل	218	
		الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي	167	
		(حيازة تثبيت وفق عقد إيجار تمويلي)		

ثانياً. تسديد دفعات الإيجار:

التسجيل المحاسبي للدفعة الأولى في نهاية السنة الأولى:

		31/12/n		
	380088.54	الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي	167	
	69911.46	أعباء الفوائد	661	
450000		البنك/الصندوق	53/512	
		(تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)		

		31/12/n		
	279645.83	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	681	
279645.83		اهتلاك معدات نقل	2818	
		(تسجيل قسط الاهتلاك)		

التسجيل المحاسبي للدفعة الثانية في نهاية السنة الثانية:

		31/12/n+1		
	380088.54	الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي	167	
	69911.46	أعباء الفوائد	661	
450000		البنك/الصندوق	53/512	

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

		(تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)		
--	--	---	--	--

		31/12/n+1		
	279645.83	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		681
279645.83		اهتلاك معدات نقل	2818	
		(تسجيل قسط الاهتلاك)		

التسجيل المحاسبي للدفعة الثالثة في نهاية السنة الثالثة:

		31/12/n+2		
	380088.54	الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي		167
	69911.46	أعباء الفوائد		661
450000		البنك/الصندوق	53/512	
		(تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)		

		31/12/n+2		
	279645.83	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		681
279645.83		اهتلاك معدات نقل	2818	
		(تسجيل قسط الاهتلاك)		

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

مثال: بتاريخ 01/03/ n أبرمت مؤسسة عقد إيجار تمويلي مع إحدى المؤسسات للحصول على معدات صناعية وقد توفرت حول هذا العقد المعلومات التالية:

- القيمة الحقيقية للمعدات عند تاريخ إبرام العقد تقدر بـ 440000 دج، مع مدة منفعة 05 سنوات
- قدر خيار شراء المعدات في نهاية العقد بـ 12900 دج والتي تدفع في نهاية السنة الخامسة بشيك بنكي
- تسديد خمسة دفعات في بداية كل سنة بـ 100000 دج لكل دفعة بشيك بنكي على أن تدفع الدفعة الأولى في 01/03/ n

- معدل الفائدة المعمول به يساوي 08% وهو معدل الفائدة الضمني الذي يجعل القيمة الحقيقية للمعدات تساوي القيمة الحالية للدفعات الإيجار + خيار الشراء

المطلوب:

- اعداد جدول تسديد القرض المترتب على عقد الإيجار التمويلي؛
- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي للسنة n لدى المستأجر والمؤجر اذا علمت أن كل عمليات التسديد كانت بشيك بنكي.

الحل:

$$v_0 = a_1 + a_2 \cdot \left(\frac{(1 - (1 + i)^{-n})}{i} \right) + a_3(1 + i)^{-n}$$

$$v_0 = 100000 + 100000 \cdot \left(\frac{(1 - (1.08)^{-5})}{0.08} \right) + 12900 \cdot (1 + 0.08)^{-5}$$

$$V_0 = 100000 + 399271.003712 + 8779.52324174$$

$$V_0 =$$

التاريخ	أصل القرض	الدفعة	الفائدة	الدين المسدد	القرض المتبقي
بداية عقد الإيجار	440000	100000	00	100000	340000
نهاية الدورة الأولى	340000	100000	27200	72800	267200
نهاية الدورة الثانية	267200	100000	21376	78624	188576

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

103662.08	84913.92	15086.08	100000	188576	نهاية الدورة الثالثة
11955.0464	91707.0336	8292.9664	100000	103662.08	نهاية الدورة الرابعة

التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر:

440000	440000	N/01/03..... معدات صناعية	167	215
		الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي (حيازة تثبيت وفق عقد إيجار تمويلي)		
100000	100000	N/01/03..... الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي البنك	512	167
		(تسديد الدفعة وفق عقد إيجار تمويلي)		

التسجيل المحاسبي للدفعة في نهاية السنة الأولى:

100000	72800	31/12/n الديون المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي	53/512	167 661
	27200	أعباء الفوائد		
		البنك/الصندوق (تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)		

تسجيل الاهتلاك:

88000	88000	31/12/n مخصصات الاهتلاكات والمؤنات	2818	681
		اهتلاك معدات نقل		

المحور الثاني..... محاسبة عقود الإيجار التمويلي

		(تسجيل قسط الاهتلاك)		
--	--	----------------------	--	--

التسجيل المحاسبي عند المؤجر:

إبرام العقد:

		N/--/--.....		
440000	440000	القروض والحسابات الدائنة مرتبطة على عقد الإيجار التمويلي المبيعات من المنتجات (عقد إيجار تمويلي)	701	274

تحصيل الدفعة الأولى:

		N/--/--.....		
100000	100000	البنك القروض والحسابات الدائنة مرتبطة على عقد الإيجار (تسديد الدفعة الأولى من عقد إيجار تمويلي)	274	512

التسجيل المحاسبي تحصيل الدفعة في نهاية كل ثلاثي أو سداسي أو سنوية:

		في نهاية الدورة		
27200	100000	البنك إيرادات الحسابات الدائنة	763	512
72800		القروض والحسابات الدائنة مرتبطة على عقد الإيجار (تحصيل الدفعات عقد إيجار تمويلي)	274	

المحور الثالث
محاسبة العقود طويلة الأجل (عقود
الإنشاء)؛

مقدمة:

يعتبر قطاع البناء من القطاعات الاقتصادية الهامة لما يوفره من خدمات البناء في مجال البنية التحتية في الجزائر، إذ يلعب هذا القطاع دورا جوهريا في القيام بالتنمية الاقتصادية بالبلاد نظرا لارتباطه بالعديد من القطاعات ويظهر اهتمام الدولة بقطاع البناء والأشغال العمومية في حصوله على أكبر نسبة منال مخصصات، وذلك لتدارك التأخر في هذا القطاع.

على رغم ما تتوفر عليه الجزائر من مميزات وفرص في قطاع البناء والأشغال العمومية، ورغم قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات بهدف ترقية وتفعيل أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. يبقى هذا النسيج الاقتصادي في قطاع البناء والأشغال العمومية يواجه مجموعة من الصعوبات.

الإطار العام للعمليات في شركات البناء

1-تعريف قطاع البناء:

هو عقد مبرم بين طرفين هما المقاول المنفذ للمقولة، والعميل المستفيد من المقولة، لإنشاء أصل واحد مثل جسر، مبنى، خزان، خط أنابيب، طريق، سفينة أو نفق. (النور، 2018، صفحة 577)

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 11 عقد المقولة على أنه " عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو العرض النهائي أو الاستخدام.

ولقد تم تعريف عقود الانشاء (البناء) وفق المرجعية المحاسبية الدولية كما يلي: هو عقد تم التفاوض والاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل كالمباني والمصانع المجهزة، أو الجسور أو السدود أو خط الأنابيب أو السفن أو الانفاق أو الطرق أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات والهياكل القديمة، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد معامل التكرير وتزويدها بالمعدات اللازمة. (سحنون، 2020، صفحة 235)

حسب المعيار المحاسبي للتقرير المالي IFRS 15 العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. وقابلية نفاذ الحقوق والتزامات هي شأن قانوني. ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة. وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر الأقاليم، والصناعات والمنشآت. إضافة لذلك، فإنها قد تختلف ضمن المنشأة على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها، ويجب على المنشأة أن تأخذ في

المحور الثالث.....العقود طويلة الاجل (عقود الإنجاز)

الحسبان تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تنشئها.

بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وعقود أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) (التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ).

2- أطراف عقود البناء: يشتمل نشاط المقاولات العديد من الأطراف الرئيسية وهي:

جهة الإسناد: وهي الجهة المستفيدة من أداء المقاول العمومي للأعمال التي يتم إسنادها إليه مهندس التصميم: يقوم بترجمة أفكار وغايات صاحب العمل إلى خرائط ومواصفات محددة، وقد يوكل إليه صاحب العمل مهمة اختيار المقاول الرئيسي والرقابة عليه

المقاول العام (الرئيسي): ويمثل مؤسسة المقاولات باعتبارها طرف التعاقد الأساسي مع صاحب العمل، ويتحمل هذا المقاول كامل المسؤولية المباشرة عن تنفيذ العقد، وقد يعمل من خلاله مقاولون آخرون مسئولون مباشرة تجاهه وهم مقاولو الباطن .

مقاولي الباطن: تقوم بعض شركات المقاولات في إسناد بعض العمليات المتخصصة مثل أعمال النجارة والسباكة والكهرباء إلى فئات وشركات متخصصة في هذه الأعمال التكميلية لعمليات الإنشاءات والمباني، حيث يتم تنفيذ هذه الأعمال من جانب هذه الشركات المتخصصة والتي تسمى في هذه الحالة بمقاول الباطن وذلك لصالح مؤسسة المقاولات المسؤولية عن الإنشاءات، والتي تسمى بالمقاول الرئيسي ويتم تنفيذ هذه الأعمال بموجب عقد مقالة من الباطن بين المقاول الرئيسي (شركة المقاولات) والشركة المتخصصة (مقاول الباطن).

المهندس الاستشاري: وهو من ينوب عن صاحب العمل في استلام ما تم تنفيذه من أعمال، والتأكد من مطابقتها للمواصفات والرسومات الموضوعة وتحديد القيمة الفعلية لتلك الأعمال بناءً على التعاقد، وبالتالي اعتمادها بالمستخلص المقدم من المقاول وعليه يكون جاهز للصرف ويمثله بالموقع مهندس مراقبة التنفيذ .

3- خصائص شركات البناء:

تتميز عقود البناء بمجموعة من الخصائص تتميز بها عن العقود الأخرى وعن القطاعات الأخرى وتتمثل في: (الطلحة، 2013، صفحة 20)

اختلاف فترة تنفيذ العقد:

المحور الثالث.....العقود طويلة الاجل (عقود الإنجاز)

تتميز عقود المقاوله بطول فترة التنفيذ التي تمتد لأكثر من فترتين محاسبيتين.

اختلاف مكان التنفيذ:

يتم انجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد.

اسناد بعض الأعمال الفرعية الى مقاولي الباطن:

يلجأ غالبية المقاولين الى التعاقد مع مقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم

المشروع ككل، ويكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال.

اختلافات نوعية لأنشطة ومواصفات شروط العمليات:

في الغالب تكون العقود التي يبرمها المقاول مع العميل قليلة العدد ذات حجم كبير وغير نمطية،

تخضع للشروط والمواصفات التي يحددها العميل مقدما في دفتر الشروط.

اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات:

يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولات وذلك لعدة أسباب أهمها طول

فترة تنفيذ العقد الذي يصاحبه تغير في الأسعار لمستلزمات الإنتاج، طبيعة موقع العمل وضخامة تكاليف

التنفيذ.

4- إيرادات وأعباء عقود البناء:

إيرادات عقود البناء: تتكون من سعر البيع (الانشاء) المتفق عليه من خلال التعاقد، مع إمكانية اعتبار

التغيرات التي تطرأ عليه إذا كانت محتملة وقابلة للقياس.

أعباء عقود البناء: تتكون من التكاليف المباشرة لإنهاء الصفقة والمصاريف العامة القابلة للتحميل على

العقد بالإضافة الى تلك المنصوص عليها من خلاله والتي يتحملها الزبون ومن أمثلتها:

-ساعات العمل المقدمة لمشروع العقد بما في ذلك مصاريف الاشراف على الإنجاز؛

-تكلفة المواد المستهلكة في مشروع العقد؛

-اهتلاكات التجهيزات المستعملة في انهاء مشروع العقد؛

-التكاليف التقنية كتكاليف التصميم؛

-تكاليف ضمانات الانشاء المصروفة في العقد؛

-مصاريف التأمين؛

وكل المصاريف الأخرى المباشرة التي تدخل في تحقيق نص العقد والمدرجة فيه.

ويستثنى من المصاريف مصاريف الإدارة ومصاريف البحث والتطوير التي لم تدخل في نص العقد،

وتكاليف البيع واهتلاكات التجهيزات والوسائل التي لم تدخل في إطار انجاز العقد.

المحور الثالث.....العقود طويلة الاجل (عقود الإنجاز)

التنظيم المحاسبي في شركات البناء والمعالجة المحاسبية لعملياتها

1-المعالجة المحاسبية لشراء دفتر الشروط:

تعرض الشركة أو الشخص مقدم عرض الانشاء دفتر الشروط للبيع أو تكليف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة الأشغال بذلك، حيث يتضمن دفتر الشروط جميع المعلومات المتعلقة بالمشروع من مواصفات تقنية والعروض المالية، ويكون بمقابل مالي للدلالة على جدية المشاركين في العروض، وتكون المعالجة المحاسبية لعملية شرائه كما يلي:

618	512/53	N/./ مصاريف التوثيق النقديات (شراء دفتر الشروط)	مبلغ الشراء	مبلغ الشراء
-----	--------	--	-------------	-------------

2-معالجة وضعية الأشغال حسب طريقة نسبة التقدم:

تطبيق هذه الطريقة في الظروف العادية وتكون خاصة بعملية تمت وفق عقد طويل الاجل وعندما يمكن للمؤسسة تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، عند تسجيلها للأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد نتيجة السنة. وهذا عكس طريقة الاتمام أو الانجاز حيث لا تعرف النتيجة على أساس سنوي بل يجب انتظار السنة الأخيرة لمعرفة نتيجة العقد ككل، حيث تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية وبمقياس إنجازها إذا توفرت الشروط التالية:

-إمكانية تقييم مجموع إيرادات العقد بمصادقية؛

-احتمال انتقال المزايا الاقتصادية المرتبطة بالعقد الى المؤسسة؛

-إمكانية تقدير تكاليف العقد الباقية للدورة ودرجة تقدم الأشغال، في نهاية الدورة بمصادقية؛

-إمكانية تشخيص وقياس تكاليف العقد المعني بمصادقية تسمح بمقارنة التكاليف الفعلية للعقد بالتقديرات السابقة له.

تسمح هذه الطريقة باستخراج نتيجة محاسبية حسب نسبة التقدم في الاشغال، حيث يتم تسجيل الإيرادات في الحساب 704 مبيعات الأشغال في الجانب الدائن في المقابل يجعل في الجانب المدين الحساب

المحور الثالث.....العقود طويلة الاجل (عقود الإنجاز)

417 الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها وذلك بملغ رقم الأعمال المناسب لنسبة التكاليف التي دفعت مقارنة بالتكاليف الكلية للعقد، بعد تسجيل التكاليف حسب طبيعتها.

$$\text{نسبة تقدم الانجاز} = \frac{\text{التكاليف المدفوعة في نهاية السنة}}{\text{التكاليف الاجمالية التقديرية للعقد}}$$

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال الإجمالي. نسبة التقدم ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

التكلفة	التكلفة	الاستهلاكات	6X
		النقديات	5X
رقم الأعمال التقديري	رقم الأعمال التقديري	(اثبات استهلاك المصاريف حسب طبيعتها)	
		الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها	417
مبلغ التسبيق	مبلغ التسبيق	مبيعات الأشغال	704
		(اثبات رقم الأعمال الخاص بالسنة)	
قيمة المشروع مبلغ الرسم	قيمة المشروع + TVA	النقديات	5X
		الزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمة	419
المبالغ	المبالغ	(استلام التسبيقات)	
		عند تسليم المشروع	411
		زبائن	704
		مبيعات الأشغال	4457
		الرسم على القيمة المضافة المحصل	
		(تسليم المشروع)	
		عند تسليم المشروع	419
		الزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمة	417
		الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها	
		إنجازها	

المحور الثالث.....العقود طويلة الاجل (عقود الإنجاز)

		(الغاء اثبات رقم الأعمال والتسبيقات الخاص بالسنوات)		
--	--	--	--	--

3-معالجة وضعية الأشغال حسب طريقة الاتمام:

إذا كان نظام المعالجة في المؤسسة، أو طبيعة العقد، لا يسمح بتطبيق طريقة الادراج في الحسابات حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فانه يكون من المقبول ألا يسجل كمنتوجات الا بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

وتطبق هذه الطريقة إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصفة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح لهذه الطريقة. تعتمد هذه الطريقة على تسجيل نواتج متساوية للتكلفة المحتملة في انجاز المشروع دون تسجيل الهامش الربحي.

فطبقا لهذه الطريقة لا يتم الاعتراف بالأرباح المحتسبة للعقد إلا عند اكتمال تنفيذه أو إنجاز الجزء الأكبر منه، بمعنى أن الأعمال الباقية لا تمنع من الاستفادة من المبنى أو الموقع موضوع المقاوله، وتتمثل الميزة الرئيسية لهذه الطريقة في أنها تبنى على نتائج واقعية عند إنجاز العقد بدلا من الاعتماد على تقديرات قد تتطلب إجراء تعديلات لاحقة نتيجة لظهور تكاليف لم تكن متوقعة ويؤخذ عليها أن الإيرادات المحققة لا تعكس أداء الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ عقد المقاوله.

وتكون التسجيلات المحاسبية بعد اثبات المصاريف حسب طبيعتها على النحو التالي:

تكلفة السنة N	تكلفة السنة N	N/12/31.....		
		الأشغال الجاري انجازها	355	
تكلفة السنة N	تكلفة السنة N	تغير المخزونات	724	
		(اثبات الأشغال المنجزة في نهاية السنة N)		
تكلفة السنة N+1	تكلفة السنة N+1	N+1/12/31.....		
		الأشغال الجاري انجازها	355	
تكلفة السنة N+1	تكلفة السنة N+1	تغير المخزونات	724	
		(اثبات الأشغال المنجزة في نهاية السنة N+1 الكلية)		
تكلفة السنة N	تكلفة السنة N	N+1/12/ 31.....		
		تغير المخزونات	724	
تكلفة السنة N	تكلفة السنة N	الأشغال الجاري انجازها	355	
		(الغاء اثبات الأشغال المنجزة في نهاية السنة N)		

المحور الثالث.....العقود طويلة الاجل (عقود الإنجاز)

قيمة المشروع مبلغ الرسم	قيمة المشروع TVA +	عند تسليم المشروع.....		411
		زبائن	704	
		مبيعات الاشغال الرسم على القيمة المضافة المحصل (تسليم المشروع)	4457	

إذا كانت التكاليف أكبر من الإيرادات يتم تسجيل القيود التالية:

قيمة الفرق	قيمة الفرق	N/12/31.....		685
		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة خسائر القيمة عن انتاج السلع الجاري انجازها (اثبات خسائر القيمة عن انتاج السلع الجاري انجازها)	393	
الفرق بين الخسارة وتدهور قيمة المخزون	الفرق بين الخسارة وتدهور قيمة المخزون	N/12/31.....		681
		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات المؤونات الأخرى للأعباء (اثبات مؤونة خسارة القيمة)	158	

المحور الرابع
محاسبة المخزونات تخفيضات
وأغلفة متداولة

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

المعالجة المحاسبية للتخفيضات:

عند قيام المؤسسة (تجارية أو إنتاجية) بعمليات تجارية سواء كانت بيع أو شراء فإنها قد تقوم بمنح تخفيضات للزبون، كما أنها قد تستفيد من تخفيضات من عند المورد وهذا لهدف كسب الزبون، ويمكن التمييز بين نوعين من التخفيضات وهما:

أولا. التخفيضات التجارية:

هي تخفيضات يمنحها المورد للزبون عادة في مرحلة اعداد الفاتورة وهي متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة، وهي لا تسجل محاسبيا الا إذا وردت في فاتورة مستقلة (استدراكية)، وتتكون من:

1. الحسيمات: وهو تخفيض يمنح على قيمة المشتريات إذا كانت غير مطابقة للمواصفات كوجود عيب فيها وتلف جزء منها أو عند تأخر تسليمها.

2. التزيلات: وهو تخفيض يمنح في بعض الحالات التي تتجاوز فيها الطلبات مستويات معينة (الحجم، رقم الأعمال).

3. المرتجعات: وهو تخفيض يمنح عادة في نهاية الدورة بسبب طول فترة التعاون (زبون وفي) أو بسبب بلوغ العمليات المتراكمة خلال السنة مستوى معين (الحجم، رقم الأعمال).

المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية:

يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم تسجيل هذه التخفيضات التجارية محاسبيا سواء للمورد أو الزبون إذا كانت واردة في فاتورة عادية، بحيث تسجل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري دون حساب الرسم على القيمة المضافة أي

$$\text{الصافي التجاري} = \text{المبلغ الإجمالي} - \text{الحسم} - \text{التزيل} - \text{المرتجعات}$$

مثال: قامت مؤسسة ببيع بضاعة تكلفتها 60000 دج ب 75000 دج وقد منحت المؤسسة الزبون حسم ب 1500 دج كما منحته تنزيل بنسبة 4 %

المطلوب: تسجيل العملية في يومية المورد والزبون علما أن TVA هو 19 %.

الحل:

سعر البيع	75000	$73500 = 1500 - 75000$
الحسم	1500	
صافي تجاري 01	73500	

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

73500 x 0.04 = 2940	2940	تنزيل 4 %
73500 – 2940 = 70560		
	70560	صافي تجاري 02
70560 x 0.19 = 13406.4	13406.4	الرسم على القيمة المضافة 19 %
70560 + 13406.5 = 83966.4		
	83966.4	صافي الدفع أو القبض

التسجيل المحاسبي للتخفيض التجاري في يومية المورد:

		N/--/.....		
	83966.4	زبائن		411
70560		مبيعات بضاعة	700	
13406.4		TVA	4457	
		(فاتورة بيع)		
		//.....		
	60000	بضاعة مستهلكة		600
60000		بضاعة	30	
		(خروج البضاعة من المخزن)		

التسجيل المحاسبي للتخفيض التجاري في يومية الزبون:

		N/--/.....		
	70560	مشتريات بضاعة		380
	13406.4	TVA		4456
83966.4		موردو المخزونات	401	
		(فاتورة شراء)		
		//.....		
	70560	بضاعة		30

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

70560		مشتريات بضاعة (دخول البضاعة الى المخزن)	380	
-------	--	--	-----	--

ملاحظة 01: تطبق نفس العمليات على المؤسسة الإنتاجية أي المنتوجات فقط يراعى رقم الحساب.

ملاحظة 02: قد ترد الى المؤسسة تخفيضات تجارية في فواتير مستقلة او استدراكية، كما تقوم بمنح هذه التخفيضات في فواتير مستقلة وبالتالي ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيلها محاسبيا على النحو التالي:

عند الزبون: يجعل في الجانب المدين الحساب 401 موردو المخزونات في المقابل يجعل في الجانب الدائن الحساب 609 تخفيضات مستلمة بالإضافة الى الرسم على القيمة المضافة المقابل للجزء الممنوح من خلاله التخفيض.

عند المورد: يجعل في الجانب المدين الحساب 709 تخفيضات ممنوحة بالإضافة الى الرسم على القيمة المضافة بقيمة التخفيض في المقابل يجعل في الجانب الدائن الحساب 411 الزبائن.

المعالجة المحاسبية للتخفيضات

ثانيا: التخفيضات المالية:

يمنح هذا التخفيض عادة مقابل تعجيل الدفع من قبل الزبون، لذلك فهو يمنح على مبلغ الفاتورة إذا سددت قبل تاريخ معين لذلك يسمى بتخفيض تعجيل الدفع، ويقضي النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات (سواء كانت في فاتورة عادية أو استدراكية) محاسبيا كما يلي:

مثال: باعت مؤسسة بضاعة تكلفتها 100000 دج بمبلغ 150000 دج بشيك بنكي، حيث تم منح تخفيض تجاري 4500، ومنح تخفيض مالي 2 %.

المطلوب: اعداد الفاتورة وتسجيل العملية في يومية المورد والزبون علما ان TVA هي 19 %.

الحل:

145500 = 4500 – 150000	150000 4500	سعر البيع الحسم
	145500	صافي تجاري
145500 x 0.02 = 2910 145500 – 2910 = 142590	2910	تخفيض تعجيل الدفع 2 %

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

	142590	صافي مالي
142590 x 0.19 = 27092.1	27092.1	الرسم على القيمة المضافة 19 %
142590 + 27092.1 = 169682.1		
	169682.1	صافي الدفع أو القبض

التسجيل المحاسبي للتخفيض المالي في يومية المورد:

		N/--/--		
	169682.1	زبائن		411
	2910	خصم مالي		668
145500		مبيعات بضاعة	700	
27092.1		TVA	4457	
		(فاتورة بيع)		
		//		
	100000	بضاعة مستهلكة		600
100000		بضاعة	30	
		(خروج البضاعة من المخزن)		

التسجيل المحاسبي للتخفيض المالي في يومية الزبون:

		N/--/--		
	145500	مشتريات بضاعة		380
	27092.1	TVA		4456
169682.1		موردو المخزونات	401	
2910		خصم مالي	768	
		(فاتورة شراء)		
		//		
	145500	بضاعة		30
145500		مشتريات بضاعة	380	
		(دخول البضاعة الى المخزن)		

ملاحظة: إذا ورد التخفيض المالي في فاتورة مستقلة (استدراكية، إنقاص) يسجل محاسبيا بنفس الطريقة كما في الفاتورة العادية وهذا حسب ما يقتضيه النظام المحاسبي المالي SCF.

المعالجة المحاسبية للغلافات:

الغلافات:

تحتاج المؤسسة عند قيامها بالعمليات التجارية على المخزونات الى أغلفة وذلك للمحافظة على سلامتها، ويمكن التفرقة بين نوعين من الأغلفة:

أولا. الأغلفة المستهلكة:

هي أغلفة غير متداولة تستعمل لمرة واحدة، والتي تهدف إلى احتواء المنتجات أو البضائع التي يتم تسليمها إلى الزبائن في نفس الوقت مع محتوياتها، وبالتالي هي جميع الأشياء المستخدمة في تغليف ما يتم تسليمه مثل علب

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

المشروبات وغيرها. وتعالج محاسبيا ك شراء التموينات الأخرى بحيث يجعل الحساب 382 مشتريات التموينات الأخرى مدينا وأحد الحسابات المالية ح/53 الصندوق أو ح/512 البنك أو ح/401 موردوالمخزونات دائنا في قيد الفاتورة، وفي قيد الدخول يسجل الحساب 326 التغليفات مدينا في المقابل يجعل الحساب 382 مشتريات التموينات الأخرى دائنا. وعند استخدامها تكون المعالجة المحاسبية نفسها كالمواد الأولية أي يجعل الحساب 602 تموينات أخرى مستهلكة مدينا في المقابل يجعل الحساب 326 تموينات أخرى دائنا.

مثال: قامت مؤسسة انتاج العصير بشراء أغلفة غير متداولة (أغلفة مستهلكة) بقيمة 245000 دج خارج الرسم نقدا وذلك لاستعمالها في تعبئة منتوجاتها.

المطلوب: تسجيل العملية في اليومية العامة للمؤسسة إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة هو 19 %.

		N/--/.....		
	245000	مشتريات بضاعة	3826	
	46550	TVA	4456	
		الصندوق	53	
291550		(فاتورة شراء أغلفة غير متداولة)		
		//.....		
	245000	تموينات أخرى	326	
245000		مشتريات تموينات أخرى	3826	
		(دخول الأغلفة الى المخزن)		

ثانيا. الأغلفة المتداولة (المسترجعة):

الأغلفة المتداولة هي عبارة عن أغلفة تصنف ضمن التثبيتات لأنه يتم استعمالها لعدة مرات وتسترجع في كل عملية بيع وشراء كالحاويات وغيرها. وتسجل محاسبيا ضمن الحساب 2186 الأغلفة المتداولة وهذا عند شرائها باعتبارها من بين التثبيتات العينية ويطبق عليها الاهتلاك، وتسجل في الطرف المدين مع الرسم على القيمة المضافة في المقابل يجعل في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية أو الحساب 404 موردو التثبيتات في حالة شرائها على الحساب.

مثال: قامت مؤسسة بشراء أغلفة متداولة (أغلفة مسترجعة) بقيمة 200000 دج خارج الرسم على الحساب وذلك لاستعمالها في عملية بيع منتجاتها.

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

المطلوب: تسجيل العملية في اليومية العامة للمؤسسة إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة هو 19 %.

		N/--/--.....		
	200000	أغلفة متداولة		2186
	38000	TVA		4456
238000		موردو التثبيتات	404	
		(شراء أغلفة متداولة على الحساب)		

وعند عملية البيع تقدم المبيعات داخل الأغلفة المتداولة مقابل مبلغ يقدمه الزبون (رسم الأمانة) حتى ارجاعه للأغلفة الى ذلك الحين يرجع له المورد مبلغ الأغلفة، ويوجد عدة حالات لإرجاع الأغلفة المتداولة:

- ارجاعها سليمة؛
- ارجاعها معطوبة جزئيا؛
- ارجاع جزء والاحتفاظ بجزء؛
- الاحتفاظ بها كليا.

التسجيل المحاسبي لدى الزبون: ويكون التسجيل المحاسبي لدى الزبون والحالات التي يتم فيها هذه الأغلفة المتداولة على النحو التالي:

1. تسجيل عملية الشراء: تسجيل عملية شراء على النحو التالي

		N/--/--.....		
	HT	مشتريات بضاعة		380
	TVA	TVA		4456
	رسم الأمانة	أمانة أغلفة متداولة		4096
TTC+رسم الأمانة		موردو المخزونات	401	
		(فاتورة شراء بضاعة مع أغلفة متداولة)		
		//.....		
	HT	بضاعة		30
HT		مشتريات بضاعة	380	
		(دخول البضاعة الى المخزن)		

2. ارجاع الأغلفة سليمة: يكون للمؤسسة الحق في استرجاع رسم الأمانة ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

رسم الأمانة	رسم الأمانة	موردو المخزونات أمانة أغلفة متداولة (ارجاع الأغلفة كلية وسليمة)	4096	401
-------------	-------------	---	------	-----

3. ارجاع الأغلفة معطوبة جزئيا: يكون للمؤسسة الحق في استرجاع رسم الأمانة جزئيا واعتبار الجزء الآخر كمصاريف الايجار تتحملها المؤسسة، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

رسم الأمانة	الجزء السليم الجزء المعطوب	موردو المخزونات نقص مواد التغليف أمانة أغلفة متداولة (ارجاع الأغلفة معطوبة جزئيا)	4096	401 6136
-------------	-------------------------------	--	------	-------------

4. ارجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بجزء: يكون للمؤسسة الحق في استرجاع رسم الأمانة جزئيا واعتبار الجزء الآخر المحتفظ به كأغلفة متداولة مثل حالة الشراء، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

رسم الأمانة	الجزء المرجع الجزء المحتفظ به TVA على المحتفظ به	موردو المخزونات أغلفة متداولة TVA أمانة أغلفة متداولة موردو المخزونات (ارجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بجزء الآخر)	4096 401	401 2186 4456
-------------	--	--	-------------	---------------------

5. الاحتفاظ بها كلية: لا يكون للمؤسسة الحق في استرجاع رسم الأمانة لأنها احتفظت بكل الأغلفة، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

رسم الأمانة	رسم الأمانة TVA على رسم الأمانة	أغلفة متداولة TVA أمانة أغلفة متداولة	4096	2186 4456
-------------	------------------------------------	---	------	--------------

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

401	موردو المخزونات (الاحتفاظ بكل الأغلفة)	TVA
-----	---	-----

التسجيل المحاسبي لدى المورد:

1. تسجيل عملية البيع: تسجيل عملية البيع على النحو التالي

411	زبائن	N/--/--.....	TTC + مبلغ رسم الأمانة	HT مبلغ الرسم TVA
700	مبيعات بضاعة			
4196	أمانة أغلفة مقبوضة			
4457	TVA			
	(فاتورة بيع)			
	//.....			
600	بضاعة مستهلكة		التكلفة	التكلفة
30	بضاعة			
	(خروج البضاعة من المخزن)			

2. استرجاع الأغلفة سليمة: تقوم المؤسسة بإرجاع رسم الأمانة للزبون مقابل تسلمها الأغلفة سليمة، ويكون

التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

4196	أمانة أغلفة مقبوضة	N/--/--.....	رسم الأمانة	رسم الأمانة
411	زبائن			
	(استرجاع الأغلفة كلية وسليمة مع ارجاع رسم الأمانة)			

3. استرجاع الأغلفة معطوبة جزئيا: تقوم المؤسسة بإرجاع رسم الأمانة جزئيا للزبون مقابل تسلمها جزء

من الأغلفة والباقي يعتبر كإيرادات عن الجزء المعطوب، ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

4196	أمانة أغلفة مقبوضة	N/--/--.....	رسم الأمانة	الجزء السليم
411	زبائن			الجزء المعطوب
708	منتجات الأنشطة الملحقة			

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

		(استرجاع جزء من الأغلفة وتلف الباقي)		
--	--	--------------------------------------	--	--

4. استرجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بجزء: تقوم المؤسسة بإرجاع رسم الأمانة جزئيا للزبون مقابل تسلمها جزء من الأغلفة والباقي يتم ترصيد الأغلفة لخروجها من دفاتر المؤسسة، ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

		N/--/--.....		
	رسم الأمانة	أمانة أغلفة مقبوضة	4196	
	مبلغ TVA	زبائن	411	
الجزء المحتفظ به		مواد تعبئة وتغليف قابلة للاسترجاع	2186	
الجزء السليم		زبائن	411	
مبلغ TVA على الجزء المحتفظ به		TVA	4457	
		(استرجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بالباقي)		

5. التنازل عنها كلية: لا تقوم المؤسسة بإرجاع رسم الأمانة الى الزبون، وتقوم بترصيد الأغلفة مع الاهتلاكات الخاصة بها والتي تعتبر كفوائض القيم، ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

		N/--/--.....		
	مبلغ رسم الأمانة	أمانة أغلفة مقبوضة	4196	
	مبلغ TVA	زبائن	411	
قيمة الأغلفة		مواد تعبئة وتغليف قابلة للاسترجاع	2186	
مبلغ TVA		TVA	4457	
		(التنازل عن الأغلفة كلية)		

مثال: اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 200000 دج، تكلفة شرائها 150000 دج، وقد وردت هذه البضاعة داخل أغلفة متداولة مسترجعة (300 غلاف برسم امانة 20 دج للغلاف) وتم ارجاع الأغلفة:

❖ كاملة وسليمة؛

❖ ارجاع نصف الأغلفة والاحتفاظ بالنصف الآخر؛

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

❖ ارجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر؛

❖ الاحتفاظ بها كلية.

المطلوب:

تسجيل القيود في اليومية لدى المورد والزبون حسب كل حالة إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة هو 19 %.

الحل:

الرسم على القيمة المضافة = $0.19 \cdot 200000 = 38000$ دج

الغلافات = $20 \cdot 300 = 6000$ دج

التسجيل المحاسبي لدى الزبون:

تسجيل عملية الشراء: تسجيل عملية شراء على النحو التالي

		N/--/--.....		
	200000	مشتريات بضاعة	380	
	38000	TVA	4456	
	6000	أمانة أغلفة متداولة	4096	
244000		موردو المخزونات	401	
		(فاتورة شراء بضاعة مع أغلفة متداولة)		
		//.....		
	200000	بضاعة	30	
200000		مشتريات بضاعة	380	
		(دخول البضاعة الى المخزن)		

ارجاع الأغلفة سليمة:

		N/--/--.....		
	6000	موردو المخزونات	401	
6000		أمانة أغلفة متداولة	4096	

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

		(ارجاع الأغلفة كلية وسليمة)		
--	--	-----------------------------	--	--

ارجاع الأغلفة معطوبة جزئيا:

		N/--/--.....		
	3000	موردو المخزونات	401	
	3000	نقص مواد التغليف	6136	
6000		أمانة أغلفة متداولة	4096	
		(ارجاع نصف الأغلفة معطوبة جزئيا)		

ارجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بجزء

		N/--/--.....		
	3000	موردو المخزونات	401	
	3000	أغلفة متداولة	2186	
	570	TVA	4456	
6000		أمانة أغلفة متداولة	4096	
570		موردو المخزونات	401	
		(ارجاع نصف الأغلفة والاحتفاظ بالنصف الآخر)		

الاحتفاظ بها كلية:

		N/--/--.....		
	6000	أغلفة متداولة	2186	
	1140	TVA	4456	
6000		أمانة أغلفة متداولة	4096	
1140		موردو المخزونات	401	
		(الاحتفاظ بكل الأغلفة)		

التسجيل المحاسبي لدى المورد:

تسجيل عملية البيع:

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

		N/--/--.....		
	244000	زبائن	411	
200000		مبيعات بضاعة	700	
6000		أمانة أغلفة مقبوضة	4196	
38000		TVA	4457	
		(فاتورة بيع)		
		//.....		
	150000	بضاعة مستهلكة	600	
150000		بضاعة	30	
		(خروج البضاعة من المخزن)		

استرجاع الأغلفة سليمة:

		N/--/--.....		
	6000	أمانة أغلفة مقبوضة	4196	
6000		زبائن	411	
		(استرجاع الأغلفة كلية وسليمة)		

استرجاع الأغلفة معطوبة جزئيا:

		N/--/--.....		
	6000	أمانة أغلفة مقبوضة	4196	
3000		زبائن	411	
3000		منتجات الأنشطة الملحقة	708	
		(استرجاع جزء من الأغلفة وتلف الباقي)		

استرجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بجزء

		N/--/--.....		
	6000	أمانة أغلفة مقبوضة	4196	
	570	زبائن	411	
3000		مواد تعبئة وتغليف قابلة للاسترجاع	2186	

المحور الرابع..... محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة

3000		زبائن	411	
570		TVA	4457	
		(استرجاع جزء من الأغلفة والاحتفاظ بالباقي)		

التنازل عنها كلية:

		N/--/--.....		
	6000	أمانة أغلفة مقبوضة		4196
	1140	زبائن		411
6000		مواد تعبئة وتغليف قابلة للاسترجاع	2186	
1140		TVA	4457	
		(التنازل عن الأغلفة كلية)		

المحور الخامس
محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :
أوراق تجارية

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

1-تعريف الأوراق التجارية:

الأوراق التجارية هي أوراق ناتجة عن المعاملات التجارية (الشراء أو البيع)، وتمثل الأوراق التجارية تعهدا كتابيا موقع من قبل محررها بدفع مبلغ معين في تاريخ معين، ويتم الاعتراف بها محاسبيا تحت تسمية أوراق القبض بالنسبة لحاملها وأوراق الدفع بالنسبة لمحررها، فهي تمثل وسيلة أو أداة لدفع الديون من العملاء للموردين (وسيلة دفع آجلة).

1-2-أنواع الأوراق التجارية: ومن أنواعها نجد

الكمبيالة (السفتجة) والسند لأمر (التي هي عبارة عن أوراق تأمر بدفع مبلغ معين في تاريخ معين إلى المستفيد منها أو حاملها).

الفرق بين الكمبيالة والسند لأمر:

الكمبيالة	السند لأمر	
<u>أوجه الاختلاف</u>		
الأطراف	ثلاثة (الساحب، المسحوب عليه، المستفيد)	اثنان (المحرر، المستفيد)
اسم الورقة التجارية	ضرورة كتابة اسم الكمبيالة على الورقة والأ أصبحت باطلة	ليست ضرورية
<u>أوجه التشابه</u> فيمكن لكل منهما تحصيلها عند تاريخ الاستحقاق، وخصمها قبل موعد الاستحقاق أي تحصيل قيمته قبل موعد الاستحقاق مقابل تحمل عمولة، وتظهرها أي استفادة شخص آخر منها وسيتم التطرق إليها بالتفصيل لاحقا.		

ملاحظة: الشيك كذلك يمثل ورقة تجارية تستحق الدفع بمجرد الاطلاع عليها (تعتبر وسيلة دفع فورية)

1-3-الفرق بين الأوراق التجارية والأوراق المالية:

الأوراق التجارية هي أوراق ناتجة عن عملية البيع أو الشراء كما تم ذكره سابقا، أما الأوراق المالية فهي أوراق تمثل عملية التوظيف المالي أو الاستثمار المالي ومن أهم أنواعها: السندات والأسهم.

2-التسجيل المحاسبي لنشأة الأوراق التجارية:

تنشأ الأوراق التجارية بين المؤسسات لإثبات الدفع الآجل للمعاملات التجارية، ولقد خصص النظام المحاسبي المالي حسابين خاصين بالأوراق التجارية وهما:

- ح/403: موردو السندات الواجب دفعها (أوراق دفع)

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

- ح/413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها (أوراق قبض)

1-2-دراسة محاسبية لأوراق القبض (ح/413) عند المورد:

أوراق القبض تمثل أوراق تضمن للموردين الحصول على مستحقاتهم الناتجة عن عملية البيع، ويمكن تقسيم أوراق القبض إلى الحسابات الفرعية الآتية:

ح/413: أوراق القبض:

- ح/4130: أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة.

- ح/4132: أوراق قبض مخصصة قبل الاستحقاق.

- ح/4135: أوراق قبض مقدمة للتحصيل.

أولا-البيع على الحساب ثم تقديم الورقة التجارية:

في بعض حالات البيع يقوم المورد بعملية بيع على الحساب ثم يقوم الزبون بتقديم ورقة تجارية مقابل ديونه إلى المورد، في هذه الحالة نسجل عملية البيع ومن ثمة نقوم بتسجيل الورقة التجارية حسب القيد التالي:

411	زبائن	ttc	Ht
700	مبيعات بضاعة	tva	tva
4457			
600	بضاعة مستهلكة	تكلفة	تكلفة
30	مخزونات	الشراء	الشراء
	البضائع		
4130	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	ttc	ttc
411	زبائن		

تمرين:

- قامت مؤسسة بتاريخ 01/01 ببيع بضاعة بمبلغ 200.000 دج تكلفتها 160.000 دج.

- في تاريخ 01/03 قدم الزبون للمؤسسة مقابل دينه ورقة تجارية.

المطلوب: سجل العملية في دفاتر المؤسسة؟

الحل:

411	زبائن	238.000	
-----	-------	---------	--

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

200.000		مبيعات بضاعة	700	
38.000		tva	4457	
	160.000	بضاعة مستهلكة		600
160.000		مخزونات البضائع	30	
	238000	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة		4130
238000		زبائن	411	

ثانيا-البيع عن طريق تقديم ورقة تجارية: في هذه الحالة تقوم المؤسسة بالبيع للزبون مقابل ورقة تجارية تضمن لها حقوقها ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

	ttc	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة		4130
Ht		مبيعات بضاعة	700	
tva		tva	4457	
	تكلفة الشراء	بضاعة مستهلكة		600
تكلفة الشراء		مخزونات البضائع	30	

تمرين:

- قامت مؤسسة بتاريخ 01/01 ببيع بضاعة بمبلغ 100.000 دج تكلفتها 80.000 دج بواسطة ورقة تجارية

المطلوب: سجل العملية في دفاتر المؤسسة؟

الحل:

	119.000	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة		4130
100.000		مبيعات بضاعة	700	
19.000		tva	4457	
	80.000	بضاعة مستهلكة		600
80.000		مخزونات البضائع	30	

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

2-2-دراسة محاسبية لأوراق الدفع (ح/403) عند الزبون:

تمثل أوراق الدفع أوراقا تثبت ديون الزبون اتجاه المورد وتضمن للمورد الحصول على مستحقاته، وتسجل محاسبيا كما يلي:

أولا-الشراء على الحساب ثم تقديم الورقة التجارية:

	Ht	مشتريات البضائع		380
	tva	tva		4456
ttc		موردو المخزونات والخدمات	401	
	ht	مخزونات البضائع		30
ht		مشتريات البضائع	380	
	ttc	موردو المخزونات والخدمات		401
ttc		أوراق دفع	403	

من التمرين السابق تسجيل عملية الشراء على الحساب ثم تقديم ورقة الدفع

الحل:

	200000	مشتريات البضائع		380
	38000	tva		4456
238000		موردو المخزونات والخدمات	401	
	238000	مخزونات البضائع		30
238000		مشتريات البضائع	380	
	238000	موردو المخزونات والخدمات		401
238000		أوراق دفع	403	

ثانيا-الشراء بواسطة ورقة دفع:

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

في هذه الحالة يقدم الزبون ورقة دفع للمورد مقابل مشترياته

	Ht	مشتريات البضائع	380	
	tva	tva	4456	
ttc		أوراق دفع	403	
	ht	مخزونات البضائع	30	
ht		مشتريات البضائع	380	

من التمرين السابق الشراء بواسطة ورقة دفع

الحل:

	10000 0 19000	مشتريات البضائع	380	
		tva	4456	
119000		أوراق دفع	403	
	10000 0	مخزونات البضائع	30	
100000		مشتريات البضائع	380	

3-تحصيل الأوراق التجارية:

وتتلخص اوجه التصرف بأوراق القبض حتى تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق بحالتين هي:

-الاحتفاظ بها وتحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق؛

-ارسالها الى البنك للتحصيل في تاريخ الاستحقاق؛

1-3-التحصيل المباشر عند تاريخ الاستحقاق (أي الاحتفاظ بها وتحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق):

عند المورد (أوراق القبض): ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي

		الصندوق	53	
	مبلغ الورقة	البنك	512	

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

مبلغ الورقة		أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة (قبض قيمة الورقة بأحد الحسابات المالية)	413 0	
----------------	--	--	----------	--

عند الزبون (أوراق الدفع): ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي

مبلغ الورقة	مبلغ الورقة	أوراق الدفع الصندوق البنك (دفع قيمة الورقة بأحد الحسابات المالية)	53 512	403
----------------	----------------	---	-----------	-----

2-3-تحصيل الورقة التجارية عن طريق البنك عند تاريخ الاستحقاق: في هذه الحالة يقوم المورد بتحصيل الورقة التجارية عند حلول موعد استحقاقها ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

مبلغ الورقة	مبلغ الورقة	أوراق مقدمة للتحصيل أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة (ارسال الورقة للتحصيل عن طريق البنك)	413 5 413 0	413 5
مبلغ الورقة	قيمة متبقية مصاريف الخصم Tva على المصاريف	البنك خدمات مصرفية (مصاريف الخصم) Tva على الخدمات المصرفية مساهمات مصرفية جارية	512 627 445 6 519	512 627 445 6

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

		(الحصول على الاشعار من البنك)		
519	مساهمات مصرفية جارية	أوراق مقدمة للتحصيل	413	مبلغ الورقة
		(ترصيد الحسابين 4135/519)	5	مبلغ الورقة

ملاحظة: نلاحظ استعمال الحساب 519 المساهمات البنكية الجارية لأنه يعتبر كقروض قصيرة الأجل أو تسبيقات قصيرة الأجل نتيجة التعامل الموثوق بين البنك والزبون، حيث يرصد هذا الحساب في اجل قصير ومباشرة بعد الحصول على قيمة الورقة من طرف البنك.

تمرين: قامت احدى المؤسسات المختصة في التوريد بالمواد الأولية (الخشب) ببيع مواد أولية ب 400000 دج (تكلفتها 272000)، لإحدى المؤسسات المختصة في صناعة الأثاث المكتبي وذلك بتاريخ 2020/04/10، على أن يتم التسديد بعد أربعة أشهر؛ علما أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19 %
وبتاريخ 2020/05/10 تحصل المورد من عند الزبون على ورقة تجارية حسب ما تم الاتفاق عليه تاريخ استحقاقها 2020/07/10

في 2020/07/01 تم ارسال الورقة التجارية من أجل تحصيلها عند تاريخ استحقاقها في الأجل المحددة في 2020/07/11 أرسل البنك إشعار دائن يفيد بتحصيل الورقة المسحوبة على الزبون مع اقتطاع مبلغ 2000 دج كعمولة

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية العامة للمؤسسة

الحل:

		2020/04/10		
411	زبائن	476000	700	400000
	مبيعات بضاعة		4457	76000
	tva			
	(فاتورة بيع)			
600	بضاعة مستهلكة	272000	30	272000
	مخزونات البضائع			
	(تسليم البضاعة المباعة)			
		2020/05/10		

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

476000	476000	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة زبائن (قبض ورقة تجارية بقيمة المبيعات)	411	413 0
476000	476000	2020/07/01 أوراق مقدمة للتحصيل أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة (ارسال الورقة للتحصيل عن طريق البنك)	4130	413 5
476000	473620 2000 380	2020/07/10 البنك خدمات مصرفية (مصاريف الخصم) tva مساهمات مصرفية جارية (الحصول على الاشعار من البنك)	519	512 627 4456
476000	476000	مساهمات مصرفية جارية أوراق مقدمة للتحصيل (ترصيد الحسابين 4135/519)	4135	519

4-خصم الأوراق التجارية (أوراق القبض) قبل تاريخ الاستحقاق:

في بعض الحالات يحتاج المورد إلى أموال قبل حلول موعد استحقاق الورقة التجارية، فيقوم بخصمها (تحصيل قيمتها قبل موعد استحقاقها) عند البنك وبذلك يصبح البنك هو المستفيد من الورقة (تحويل ملكية الورقة من المورد إلى البنك) وبذلك يحصل المورد على قيمة الورقة (القيمة الاسمية) مخصوما منها عمولة الخصم (حسب المدة) ومصاريف الخصم.

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

ويكون التسجيل المحاسبي لعملية الخصم الورقة التجارية كما يلي:

4132		أوراق مخصومة قبل تاريخ الاستحقاق	xxx	xxx
4130		أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة		xxx
512		البنك	xxx	
627		خدمات مصرفية (مصاريف الخصم)	xxx	
661		أعباء الفوائد (عمولة الخصم)	xxx	
519		مساهمات مصرفية		xxx
		جارية		
519		أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	xxx	
4132		أوراق مخصومة قبل تاريخ الاستحقاق		xxx

الخصم التجاري E = القيمة الاسمية (VN) x معدل الخصم (t) x المدة الفاصلة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق (n)

$$E = VN \frac{t * n}{36000}$$

حساب الأجل AGIO

الأجل = الخصم التجاري + العمولات + الرسم على القيمة المضافة

ومنه القيمة الصافية للورقة = القيمة الاسمية – الأجل

التسجيل المحاسبي لخصم الأوراق التجارية

المرحلة الأولى: ارسال الورقة للخصم

4132		سندات مخصومة غير مستحقة الأداء	القيمة الاسمية للورقة التجارية	
------	--	--------------------------------	--------------------------------	--

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

القيمة الاسمية للورقة التجارية		سندات في الحافظة (ارسال الورقة للتحصيل)	4130	
-----------------------------------	--	--	------	--

المرحلة الثانية: الحصول على الكشف من البنك

القيمة الاسمية للورقة التجارية	القيمة الصافية مبلغ الخصم مجموع العمولات (ث + (م) قيمة الرسم من الاقتطاعات	البنوك الحسابات الجارية الخدمات المصرفية وما شابهها أعباء الفوائد الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع المساهمات البنكية الجارية (استلام كشف الخصم)	512 627 661 4456 519	
---	---	---	----------------------------------	--

مبلغ الورقة	مبلغ الورقة	مساهمات مصرفية جارية سندات مخصصة غير مستحقة (ترصيد الحسابين 4132/519)	413 2	519
----------------	-------------	--	----------	-----

من التمرين السابق لنفترض أن المؤسسة قامت بإرسال الورقة للخصم بتاريخ 2020/05/26 حيث وصل اشعار من البنك يفيد بخصم الورقة حيث يتضمن المعلومات التالية: معدل الخصم 10 %، عمولة ثابتة 3000 دج.

الحل:

الخصم التجاري E = القيمة الاسمية (VN) x معدل الخصم (t) x المدة الفاصلة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق (n)

الخصم التجاري E = 476000 . 0.1 . (من 2020/05/26 الى 2020/07/10 = 45 يوم) = 5950

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

$$E = 476000 \frac{10 * 45}{100.360}$$

$$E = 476000 \frac{10 * 45}{36000} = 5950 \text{ دج}$$

حساب الأجيو AGIO

$$\text{الأجيو} = 570 + 3000 + 5950$$

$$9520 =$$

ومنه القيمة الصافية للورقة = 476000 - 9520 = 466480 دج

المرحلة الأولى: ارسال الورقة للخصم

476000	476000	سندات مخصومة غير مستحقة الأداء	4132
		سندات في الحافظة	4130
		(ارسال الورقة للتحصيل)	

المرحلة الثانية: الحصول على الكشف من البنك

476000	465349.5	البنوك الحسابات الجارية	512
	3000	الخدمات المصرفية وما شابهها	627
	5950	أعباء الفوائد	661
	1700.5	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	4456
		المساهمات البنكية الجارية	519
		(استلام كشف الخصم)	
476000	476000	مساهمات مصرفية جارية	519
		سندات مخصومة غير مستحقة	413
		(ترصيد الحسابين 4132/519)	2

5-التسجيل المحاسبي لتظهير الأوراق التجارية:

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

تعرف عملية تظهير الأوراق التجارية بأنها انتقال الورقة التجارية من شخص معين إلى شخص آخر لوفاء في معاملاتهم التجارية بنقل امر الدفع كتابة على ظهر الورقة لدائن آخر، وينحصر الأثر المحاسبي لهذه العملية على المظهر والمظهر إليه إما المدين الأصلي فلا يسجل أي قيد لهذه العملية.

أولاً. عند المظهر

401	موردو المخزونات والخدمات	القيمة الاسمية للورقة التجارية	القيمة الاسمية للورقة التجارية
4130	سندات في الحافظة (تظهير الورقة للمورد)		

ثانياً. عند المستفيد من التظهير

4130	سندات في الحافظة	القيمة الاسمية للورقة التجارية	القيمة الاسمية للورقة التجارية
411	الزبائن (الاستفادة من الورقة المظهرة)		

تمرين: في 2021/02/05 باعت مؤسسة A بضاعة بمبلغ 520000 دج خارج الرسم على الحساب تكلفتها 435000 دج الى المؤسسة B، وفي نفس اليوم اشترت المؤسسة A من المؤسسة C بضاعة بمبلغ 630000 دج خارج الرسم دفعت منها 130900 دج بشيك بنكي والباقي على الحساب، وبتاريخ 2021/02/20 سحبت المؤسسة B ورقة تجارية لأمر الشركة A تستحق الدفع بعد ثلاثة أشهر من تاريخ الشراء، وقد قامت بعد ذلك الشركة A بتظهير الورقة الى الشركة C لتسديد دينها.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية العامة للمؤسسة

الحل:

		2021/02/05		
	618800	زبائن		411
520000		مبيعات بضاعة	700	
98800		tva	4457	

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

435000	435000	بضاعة مستهلكة مخزونات البضائع	30	600
618800	630000 119700	مشتريات البضائع tva	401	380 445 6
130900		موردو المخزونات البنك	512	
630000	630000	مخزونات البضائع مشتريات البضائع	380	30
618800	618800	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة زبائن (اثبات الحصول على الورقة)	411	413 0
618800	618800	موردو المخزونات والخدمات سندات في الحافظة (تظهير الورقة للمورد)	4130	401

وبعد ذلك اما يتم تحصيل الورقة التجارية أو خصمها حسب الحالات السابقة

6-التسجيل المحاسبي لاستبدال الأوراق التجارية:

في حال استبدال الأوراق التجارية فإن التسجيل المحاسبي يكون لدى كل من الساحب (البائع) والمسحوب عليه (المشتري) ، وذلك ب:
-الغاء الورقة القديمة.

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

-وتسجيل الورقة الجديدة وذلك بإضافة قيمة الفرق بين مبلغ الورقة الجديدة ومبلغ الورقة القديمة، الذي يعتبر بالنسبة للمشتري من الأعباء ويسجل في ح 661: أعباء الفوائد، أما بالنسبة للمورد فيعتبر من النواتج ويسجل في ح 763عوائد الحسابات الدائنة.

-ثم تسجيل الورقة الجديدة بقيمتها الاسمية.

أولا. عند الساحب (المورد)

تسجيل إلغاء الورقة القديمة

411		الزبائن	القيمة الاسمية للورقة التجارية القديمة	القيمة الاسمية للورقة التجارية القديمة
4130		سندات في الحافظة (إلغاء الورقة القديمة)		

تسجيل عوائد الورقة

411		الزبائن	الفرق بين الورقة القديمة والجديدة	الفرق بين الورقة القديمة والجديدة
763		عوائد الحسابات الدائنة (نواتج الورقة)		

تسجيل الورقة الجديدة

4130		سندات في الحافظة	القيمة الاسمية للورقة التجارية الجديدة	القيمة الاسمية للورقة التجارية الجديدة
411		الزبائن (تسجيل الورقة الجديدة)		

ثانيا. عند المسحوب عليه (الزبون)

تسجيل إلغاء الورقة القديمة

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

403	الموردون السندات الواجب دفعها	القيمة الاسمية للورقة التجارية القديمة	القيمة الاسمية للورقة التجارية القديمة
401	موردو المخزونات والخدمات (تسديد قيمة الورقة)		

تسجيل أعباء الورقة

661	أعباء الفوائد	الفرق بين الورقة القديمة والجديدة	الفرق بين الورقة القديمة والجديدة
401	موردو المخزونات والخدمات (أعباء الكمبيالة الجديدة)		

تسجيل الورقة الجديدة

401	موردو المخزونات والخدمات	القيمة الاسمية للورقة التجارية الجديدة	القيمة الاسمية للورقة التجارية الجديدة
403	الموردون السندات الواجب دفعها (تسجيل الورقة الجديدة)		

تكافؤ ورقتين تجاريتين

$$VN1 = VN2$$

$$VN1 - \left(\frac{VN1 * t * n1}{36000} \right) = VN2 - \left(\frac{VN2 * t * n2}{36000} \right)$$

تمرين: بتاريخ 2020/02/15 باعت مؤسسة A الى المؤسسة B بضاعة على الحساب بقيمة 120000 دج خارج الرسم تكلفتها 85000 دج، التسليم في نفس اليوم

بتاريخ 2020/02/20 سحبت المؤسسة A كمبيالة على المؤسسة B بقيمة الدين المتعلق بالعملية السابقة تاريخ استحقاقها 2020/04/16

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

بتاريخ 2020/04/10 ونظرا للصعوبات المالية للمؤسسة B اتفقت مع المؤسسة A على استبدال الكمبيالة الأولى بكمبيالة جديدة تستحق بتاريخ 2020/06/15

المطلوب: إذا علمت أن TVA هي 19 % أحسب القيمة الاسمية للكمبيالة الجديدة بمعدل خصم 08 %، ثم سجل العمليات في يومية كل من المؤسستين

الحل:

لدينا:

القيمة الاسمية للكمبيالة القديمة $120000 \cdot 1.19 = 142800$

المدة n هي 06 أيام من 04/10 الى 04/15

القيمة الاسمية للكمبيالة الجديدة = ؟

المدة هي 66 يوم

أفريل	ماي	جوان
10-30 = 20 يوم	31 يوم	15 يوم

$$VN1 = VN2$$

$$VN1 - \left(\frac{VN1 \cdot t \cdot n1}{36000} \right) = VN2 - \left(\frac{VN2 \cdot t \cdot n2}{36000} \right)$$

$$142800 - \left(\frac{142800 \cdot 8 \cdot 6}{36000} \right) = VN2 - \left(\frac{VN2 \cdot 8 \cdot 66}{36000} \right)$$

$$142609.6 = vn2 - vn2 \cdot 0,01467$$

$$142609.6 = 0.985 \cdot vn2$$

$$Vn2 = 144781,32$$

الفرق بين الكمبيالة القديمة والجديدة هو $1981.32 = 142800 - 144781.32$

التسجيل المحاسبي عند الساحب (المورد)

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

بعد تسجيل عملية البيع يتم تسجيل ما يلي:

تسجيل إلغاء الورقة القديمة

411		الزبائن	142800	
	4130	سندات في الحافظة (إلغاء الورقة القديمة)		142800

تسجيل عوائد الورقة

411		الزبائن	1931.32	
	763	عوائد الحسابات الدائنة (نواتج الورقة)		1981.32

تسجيل الورقة الجديدة

4130		سندات في الحافظة	144781,32	
	411	الزبائن (تسجيل الورقة الجديدة)		144781,32

التسجيل المحاسبي عند المسحوب عليه (الزبون)

بعد تسجيل عملية الشراء يتم تسجيل ما يلي:

تسجيل إلغاء الورقة القديمة

403		الموردون السندات الواجب دفعها	142800	
	401	موردو المخزونات والخدمات (إلغاء الورقة القديمة)		142800

المحور الخامس.....محاسبة العمليات مع الزبائن مؤجلة :أوراق تجارية

تسجيل أعباء الورقة

1981.32	1981.32	أعباء الفوائد	661
		موردو المخزونات والخدمات (أعباء الكمبيالة الجديدة)	401

تسجيل الورقة الجديدة

144781,32	144781,32	موردو المخزونات والخدمات	401
		الموردون السندات الواجب دفعها (تسجيل الورقة الجديدة)	403

تكافؤ مجموعة من الأوراق التجارية

$$VN1 + VN2 \dots + VNn = VN'1 + VN'2 \dots + VN'n$$

$$VN1 \left(1 - \frac{t * n1}{36000}\right) + VN2 \left(1 - \frac{t * n2}{36000}\right) \dots + VNn \left(1 - \frac{t * nn}{36000}\right)$$

$$VN'1 \left(1 - \frac{t * n'1}{36000}\right) + VN'2 \left(1 - \frac{t * n'2}{36000}\right) \dots + VN'n \left(1 - \frac{t * n'n}{36000}\right)$$

المحور السادس

محاسبة العمليات بالعملة الصعبة

المحور السادس.....محاسبة العمليات بالعملة الصعبة

محاسبة العمليات بالعملة الصعبة:

يتم تحويل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة الى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها على أساس سعر الصرف المعمول به في يوم إتمام العملية والمعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول.

إن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

عندما تكون التسوية بالأجل يمكن أن تظهر فروقات في الصرف في الديون الموافقة لها سواء عند التسديد أو عند تقييم الديون في نهاية الدورة، فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق ربح صرف أو خسارة صرف حسب الوضعية، حتى أن المعالجة المحاسبية ليست نفسها. وتتم المعالجة المحاسبية وفق الحالات التالية:

أولاً. شراء أو بيع سلع وخدمات أسعارها محددة بالعملة الأجنبية (التسديد عند العملية): هنا يتم تسجيل العمليات بالدينار الجزائري بتحويل العملية لان التسديد كان في تاريخ الاتفاق بين الطرفين ولم يطرأ أي تغيير على سعر الصرف بين العملة الصعبة والدينار الجزائري، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

مثال: قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

1- في N/05/02 شراء معدات وأدوات من الخارج بتكلفة اجمالية 40000 أورو؛

2- في N/07/06 بيع منتجات محلية الى الخارج بتكلفة اجمالية 15000 دولار. تكلفتها 2000000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية العامة للمؤسسة

قامت المؤسسة بالدفع عن طريق تحويل بنكي دون تغييرات على سعر الصرف حيث:

01 أورو = 250 دج أي 01 دينار جزائري = 0.004 أورو

01 دولار = 230 دج أي 01 دينار جزائري = 0.0043 دولار

الحل:

العملية 01 = 40000 . 250 = 10000000 دج

العملية 02 = 15000 . 230 = 3450000 دج

		N/05/02.....		
	10000000	معدات وأدوات	215	
10000000		البنك	512	

المحور السادس.....محاسبة العمليات بالعملة الصعبة

3450000	3450000	(تسجيل شراء معدات)	701	512
		N/07/06.....		
		البنك		
		مبيعات منتجات		
2000000	2000000	(فاتورة بيع)	355	724
		N/07/06.....		
		تغير المخزونات		
		منتجات تامة		
		(تسليم المنتجات)		

أولاً. شراء أو بيع سلع وخدمات أسعارها محددة بالعملة الأجنبية (التسديد بتاريخ لاحق):

حيث يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بالعملة الوطنية أي بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة. وبعدها يتم تسجيل الفوارق المثبتة بسبب تقلبات أسعار الصرف حيث تشكل أرباحاً أو خسائر في الصرف يجب تسجيلها، حسب الحالة في الأعباء أو المنتوجات للسنة المالية. ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

مثال: من المثل السابق لنفترض أنه تم الاتفاق مع الموردين والزبائن على الدفع والقبض بتاريخ لاحق

1000000	10000000	N/05/02.....	404	215
		معدات وأدوات		
		موردو التثبيات		
3450000	3450000	(تسجيل قسط اهتلاك معدات)	701	411
		N/07/06.....		
		زبائن		
		مبيعات منتجات		
2000000	2000000	(فاتورة بيع)	355	724
		N/07/06.....		
		تغير المخزونات		
		منتجات تامة		
		(تسليم المنتجات)		

المحور السادس.....محاسبة العمليات بالعملة الصعبة

وبتاريخ N/12/31 عند قيام المؤسسة بجرد ديونها ومستحققاتها تبين أنها تأثرت بسعر الصرف بهذا التاريخ حيث أصبح 01 أورو = 260 دج، و 01 دولار = 250 دج، هنا تقوم المؤسسة بإثبات تغيرات أسعار الصرف في حساباته كما يلي:

العملية الأولى: 10000000 – (260 . 400000) = 400000 دج خسائر الصرف؛

العملية الثانية: 3450000 – (240 . 150000) = 150000 دج خسائر الصرف.

		N/05/02.....		
	400000	خسائر الصرف		666
400000		موردو التثبيات	404	
		(اثبات خسائر الصرف)		
		N/07/06.....		
	150000	خسائر الصرف		666
150000		زبائن	401	
		(اثبات خسائر الصرف)		

المحور السابع

محاسبة الأجور والرواتب

محاسبة الأجور والرواتب

تعتبر مصاريف المستخدمين من أهم الأعباء التي تتحملها المؤسسة وتتمثل في الأجور المسددة لهم مقابل قوة عملهم وكذلك أعباء رب العمل (المؤسسة) المرتبطة لهذه الأجور؛

الأجور هي المبالغ التي تدفعها المؤسسة في نهاية كل شهر للعمال مقابل قوة عملهم العضلية أو الفكرية وتختلف من عامل الى آخر حسب المنصب والأقدمية والمؤهل العلمي وتكون خاضعة للقوانين السارية المفعول واتفاقيات العمل.

تحليل مكونات الأجر:

1-الاجر القاعدي: هو الأجر المقابل لوقت العمل العادي ويختلف من عامل لآخر باختلاف المنصب والرتبة، يحدد عن طريق المسؤولية او الشهادة، كل قطاع لو معيار خاص به، فكل منصب عمل له معيار وعلى اساسه نتحصل على نقاط عن المنصب. في الجزائر الأجر الأساسي يقيم على أساس 173.33 ساعة عمل شهريا وما فوق ذلك يعتبر ساعات إضافية.

2-التعويضات والعلاوات: بالإضافة الى الاجر القاعدي يتحصل العامل على تعويضات وعلاوات مثل:

الساعات الإضافية: تحسب على أساس أكثر من 40 ساعة في الأسبوع، تأخذ الساعات الإضافية على أساس الأسابيع وليس على أساس الشهر. عادة ما تكون مكافأة الساعات الإضافية أكبر من مكافأة الساعات العادية.

تعويض الخبرة المهنية: وهي سنوات العمل وهذه النسبة تختلف حسب المؤسسات، علما أن المجاهدين تحسب سنوات المشاركة في حرب التحرير كأقدمية وتحسب مضاعفة، تمنح منحة القدمية شهريا. يساهم في عملية الخبرة التأهيل، الرسكلة، التكوين...الخ. $\text{تعويض الخبرة المهنية} = \text{النسبة} \times \text{الأجر الأساسي المتحصل}$

تعويض الضرر: وهو الذي يقدم إذا كانت المهام المتعلقة بمنصب العمل تنطوي عنها عناصر تؤثر على صحة العامل ومنها الأعمال الشاقة، الأوساخ...، يعطى هذا التعويض كمبلغ محدد وليس كنسبة لمناصب العمل التي تستحق هذا التعويض. تحدد التعويضات من طرف لجنة الصحة التابعة للمؤسسة ومبلغها يعطى شهريا.

تعويض المنطقة: وهي مناصب العمل الموجودة في المناطق الواجب ترقيتها أو النائية.

تعويض السلة: ويقصد بالسلة عدد الوجبات ومحددة قانونا ب 22 وجبة كحد أقصى في الشهر، وإذا غاب العامل يحرم من السلة، تحدد قيمتها حسب الاتفاقية الجماعية بين الإدارة والنقابة.

تعويض النقل: عادة ما تضع المؤسسة سلم لتعويض النقل، تحدد حسب اتفاقية والتعويض شهري مقابل أيام العمل، علما أن عدد الأيام القانونية هي 26 يوم.

المنح العائلية: هي منح وتعويضات أقرتها التشريعات العمالية الحديثة، تقدم هاته المنح للعامل على أساس عدد الأطفال الذين تم في كفالتهم حتى سن الرشد، فالعمال الذين يتقاضون أجرة شهرية تقل عن 15000 دج يستفيدون من مبلغ 600 دج في حدود خمسة الأطفال الأولين وابتداء من الطفل السادس يتقاضى عن الطفل 300 دج، أما الذين يتقاضون أجرة شهرية تفوق 15000 دج فميم الحق في منحة تقدر ب 300 دج عن كل طفل.

علاوة المردودية الفردية: هي مكافأة المردود الفردي، وتأخذ بعين الاعتبار الحضور، كمية العمل، نوعية العمل عادة ما نجد في المؤسسات سلم تنقيط بالنسبة للمردودية الفردية من 0 إلى 10 نقاط ثم نجمع النقاط وتحسب علاوة المردودية الفردية كالتالي:

علاوة المردودية الفردية = النسبة X الأجر الأساسي المتحصل

علاوة المردودية الجماعية: وهي مقابل المردود الجماعي المشترك، هناك معايير لتحديد هاته العلاوة وتكون نفسها لكل الجماعة لأن المجهود جماعي فالمكافأة موجبة لأعضاء المجموعة وتحسب العلاوة كالآتي:

علاوة المردودية الجماعية = النسبة X الأجر الأساسي المتحصل

التعويض الجزافي عن الخدمة الدائمة: يقدم هذا التعويض إذا كان منصب العمل يستدعي اللجوء إلى ساعات إضافية ويحسب كما يلي:

التعويض الجزافي عن الخدمة الدائمة = النسبة X الأجر الأساسي المتحصل

تعويض مصاريف المهمات: قد يرسل العامل مهمات خارج المؤسسة فيصرف إيواء ووجبات... فيعطى له تعويض عما صرفه يكون قانونا

(تعويض الوجبتين + تعويض الإيواء بما فيه فطور الصباح)، يختلف تعويض مصاريف المهمة بين الاطار والعامل العادي حتى ولو ارسل لنفس المهمة.

تعويض الأجر الوحيد: يقدم هذا التعويض إذا كان أحد الزوجين لا يشتغل، والهدف منه إذابة الفوارق بين العائلات، فالهدف اجتماعي، يساوي هذا التعويض مبلغ 800 دج.

3-الاقتطاعات:

الاقتطاعات التي يدفعها العامل: وهي المبالغ التي تقتطع من أجرته الإجمالية ومنها:

اقتطاع الضمان الاجتماعي: ونسبته 9% تخص (التأمينات الاجتماعية، صندوق التقاعد، التأمين على البطالة، التقاعد المسبق)...

ويحسب كالآتي: اقتطاع الضمان الاجتماعي = أجره المنصب X 9%
 اقتطاع مصلحة الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الرواتب والاجور)، وعائها هو الأجرة الخاضعة هناك شرائح عديدة محددة حسب سلم من الإدارة الجبائية.
 اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي = (الأجرة الخاضعة - اقتطاع الضمان الاجتماعي المدفوع) X نسبة الضريبة

الجدول التصاعدي بالشرائح سنة 2024:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	30000-0
10 %	50000-30001
20 %	60000-50001
30 %	80000-60001
34 %	180000-80001
38 %	أكثر من 180000

أجر المنصب: هو الأجر الخاضع لاقتطاع الضمان الاجتماعي
 أجر المنصب = الاجر القاعدي + العلاوات والتعويضات المتعلقة بالمنصب وهي خاضعة لاقتطاع الضمان الاجتماعي مثل تعويض الخبرة، تعويض المنطقة منحة المردودية الجماعية والفردية.
 الاجر الاجمالي: هو أجر المنصب مضاف اليه العلاوات والتعويضات غير الخاضعة للاشتراك في الضمان الاجتماعي.

الاجر الصافي:

هو المبلغ الذي يتحصل عليه العامل في نهاية الشهر وهو الاجر الاجمالي مطروحا منه الاقتطاعات.
 ملاحظة: قد تكون هناك اقتطاعات أخرى و اعتراضات على الاجر لفائدة الغير (الزوجة المطلقة -البنوك -مصلحة الضرائب)

الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية:

هي مبالغ تقتطعها المؤسسة من الاجر الاجمالي للعامل وتدفعها للهيئات الاجتماعية المعنية وهي:

الضمان الاجتماعي:

اقتطاع نسبة محددة من أجر المنصب للعامل (حاليا مقدرة ب 9%) وتدفع لصندوق الضمان الاجتماعي

الذي يتكفل بتحويل جزء منها الى صندوق التقاعد

الضريبة على الدخل الاجمالي:

المحور السابع.....محاسبة الأجور والرواتب

تحسب على الاجر الاجمالي الخاضع للضريبة وفق سلم محدد حسب فئة الاجور (يحدد من طرف وزارة المالية) وتدفع الى مصلحة الضرائب
حساب وتسجيل عناصر الاجر:
تحسب المؤسسة في نهاية كل شهر أجرة كل عامل على حدة وتمنح له كشف راتبه الشهري تجمع مكونات الشهرية لكل العمال في دفتر يسمى دفتر الأجور وانطلاقا منه يتم التسجيل المحاسبي لها

الحالة	المكون	المبالغ
+	الأجر الأساسي	
+	الساعات الإضافية	
+	تعويض الخبرة المهنية	
+	تعويض الضرر	
+	علاوة المردودية الفردية	
+	علاوة المردودية الجماعية	
=	أجرة المنصب	
+	تعويض السلة	
+	تعويض النقل	
=	الأجرة الخاضعة	
+	المنح العائلية	
+	تعويض الأجر الوحيد	
+	تعويض مصاريف المهمة	
+	تعويض المنطقة	
=	الأجر الاجمالي	
-	اقتطاع الضمان الاجتماعي	
-	الضريبة على الدخل	
-	تسبيقات على الأجور والرواتب	
-	تسبيقات على مصاريف المهمات	
-	المعارضة على الأجور	
=	الأجر الصافي	

المعالجة المحاسبية للرواتب والأجور:

		نهاية		
		الشهر.....		6310
		الأجر القاعدي		6311
		الساعات الإضافية		6312
		العلاوات والمكافآت		6314
		التعويضات	431	
		هيات اجتماعية	442	
		الضريبة على الدخل الإجمالي	425	
		تسبيقات مموحة	427	
		المعارضة على الأجور	421	
		أجور مستحقة		
		(اثبات الأجر للشهر)		
		 نهاية الشهر.....		635
		الاشتراكات المدفوعة للهيات الاجتماعية	431	
		هيات اجتماعية		
		(اثبات الأعباء الاجتماعية للشهر)		
		 الشهر الموالي.....		421
		أجور مستحقة	512	
		البنك		
		(تسديد أجور العمال)		

المحور الثامن
محاسبة الضرائب والرسوم (بما في
ذلك الضرائب المؤجلة)

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

محاسبة الضرائب والرسوم (بما في ذلك الضرائب المؤجلة):

أولاً. الرسم على القيمة المضافة TVA:

هي عبارة عن ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي، والمؤسسات ما هي الا وسيط يعتبر مجمع لهذا النوع من الرسوم وتسهيل تحصيلها:

- تدفع عندما تشتري أو تتحصل على خدمة (حق قابل للاسترجاع)؛

- تقبض عندما تباع أو تقدم خدمة (التزام واجب التسديد).

1- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

معدل مخفض: هو 09 % يطبق على المنتجات والخدمات والأنشطة التي تمثل فائدة خاصة.

معدل عادي: هو 19 % يطبق على باقي العمليات.

تقوم المؤسسة بتسوية وضعيتها الجبائية اتجاه إدارة الضرائب بصفة دورية (مرة كل شهر) حيث يعالج الرسم على القيمة المضافة نهاية كل شهر ويصرح به قبل العشرين (20) من الشهر الموالي، باعتبار أنها وسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب، ويتم اجراء مقاصة بين ما قامت بدفعه من رسوم للموردين وما قبضته من زبائنها، ولذلك إذا كان:

- الرسم على القيمة المضافة المحصل مساوي للرسم على القيمة المضافة المسترجعة هنا يكون مرصداً؛

- ما دفعته أكبر مما قبضته فهذا يعني أنه هناك حق للمؤسسة على إدارة الضرائب ويسترجع في الشهر الموالي؛

- ما دفعته أقل مما قبضته فهذا يعني أن هناك حق لإدارة الضرائب على المؤسسة وعليها تسديده.

2- التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة:

يستعمل في التسجيل المحاسبي ح/ 445 الدولة الرسوم على رقم الأعمال ويتفرع الى:

ح/ 4456 رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع (TVA على المشتريات)

ح/ 4457 رسم على القيمة المضافة مسترجع (TVA على المبيعات)

مثال: خلال شهر أفريل من السنة n قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

في 03/04/n قامت مؤسسة بشراء بضاعة بقيمة 500000 دج بشيك بنكي، تم استلام البضاعة في نفس اليوم؛

في 05/04/n قامت ببيع بضاعة بقيمة 600000 دج على الحساب تكلفتها 400000 دج، تم تسليم البضاعة نفس

اليوم.

المطلوب:

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

تسجيل العمليات في يومية المؤسسة علما ان TVA هو 19 %.

الحل:

حالة الشراء:

595000	500000	n/04/03.....	380	
	95000	مشتريات بضاعة	4456	
		TVA القابل للاسترجاع		
		بنوك حسابات جارية	512	
		(فاتورة شراء)		
		//.....		
	500000	بضاعة	30	
500000		مشتريات بضاعة	380	
		(دخول المواد الى المخزن)		

حالة البيع:

600000	714000	 n/04/05.....	411	
		زبائن		
114000		مبيعات بضاعة	700	
		TVA المحصل	4457	
		(فاتورة بيع)		
		//.....		
	400000	بضاعة مستهلكة	600	
400000		بضاعة	30	
		(خروج المنتجات من المخزن)		

التسجيل المحاسبي للتصريح الشهري:

الحالة الأولى: الرسم على القيمة المضافة المحصل مساوي للرسم على القيمة المضافة المسترجعة هنا يكون

مرصد، وهنا يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

4457	الرسم على القيمة المضافة المحصل	قيمة tva	قيمة tva المسترجع
4456	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع (ترصيد الرسم على القيمة المضافة)	المحصلة	
	30/شهر/ n.....		

الحالة الثانية: ما دفعته أكبر مما قبضته (الرسم على القيمة المضافة المسترجع أكبر من الرسم على القيمة المضافة المحصل) فهذا يعني أنه هناك حق للمؤسسة على إدارة الضرائب ويسترجع في الشهر الموالي وهنا يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

4457	الرسم على القيمة المضافة المحصل	قيمة tva	قيمة tva المسترجع
44567	الرسم المرحل للشهر الموالي	المحصلة	
4456	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع (ترصيد الرسم على القيمة المضافة مع وجود حق للمؤسسة)	الفرق	
	30/شهر/ n.....		

الحالة الثالثة: ما دفعته أصغر مما قبضته (الرسم على القيمة المضافة المسترجع أصغر من الرسم على القيمة المضافة المحصل) فهذا يعني أن هناك حق لإدارة الضرائب على المؤسسة وعليها تسديده وهنا يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

4457	الرسم على القيمة المضافة المحصل	قيمة tva	الفرق
4451	الرسم واجب الدفع	المحصلة	قيمة tva المسترجع
4456	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع (ترصيد الرسم على القيمة المضافة مع وجود رسم واجب الدفع)		
	30/شهر/ n.....		

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

4451	512	قبل 20 من الشهر الموالي الرسم واجب الدفع البنك (تسديد الرسم على القيمة المضافة)	قيمة الفرق	قيمة الفرق
------	-----	--	------------	------------

مثال: من المثال السابق سجل التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة:

4457	4451	4456	4451	114000	19000	95000
4451	4456	4451	512	19000	19000	19000
.....n/04/30.....	الرسم على القيمة المضافة المحصل	الرسم واجب الدفع	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	(ترصيد الرسم على القيمة المضافة مع وجود رسم واجب الدفع)	قبل 20 /05/n.....	الرسم واجب الدفع البنك (تسديد الرسم على القيمة المضافة)

مثال 02: اليك المعلومات الموضحة خلال شهري جوان وجويلية من السنة N لإحدى المؤسسات حول وضعية

الرسم على القيمة المضافة

شهر جوان:

البيان	الرصيد
TVA المحصلة	65000 دج
TVA المسترجعة	80000 دج
TVA المرحل	15000 دج

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

شهر جويلية:

البيان	الرصيد
TVA المحصلة	120000 دج
TVA المسترجعة	60000 دج
TVA المرحل (شهر مارس)	15000 دج
TVA واجب الدفع	45000 دج

المطلوب: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في اليومية العامة للمؤسسة

الحل:

80000	65000 15000	 n/06/30.....		
		الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457	
		الرسم المرحل للشهر الموالي	44567	
		الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع (ترصيد الرسم على القيمة المضافة مع وجود حق للمؤسسة)	4456	

45000 60000 15000	120000	 n/07/31.....		
		الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457	
		الرسم واجب الدفع	4451	
		الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	4456	
		الرسم المرحل للشهر الموالي (ترصيد الرسم على القيمة المضافة مع وجود رسم واجب الدفع)	44567	
45000	45000	 قبل n/08/ 20.....		
		الرسم واجب الدفع البنك (تسديد الرسم على القيمة المضافة)	512	4451

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

ثانيا. الضرائب على أرباح الشركات

معدل فرض الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب:

19 % بالنسبة لأنشطة انتاج السلع والبناء والأشغال العمومية وكذلك الأنشطة السياحية؛

25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمية؛

25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة إذا كان النشاط التجاري والخدمي يمثل أكثر من 50 بالمئة من رقم الأعمال الإجمالي.

ويعالج اثبات الضريبة على أرباح الشركات نهاية كل سنة، فهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح التي

تحققها الشركات، حيث يتم جعل ح /695 : ضرائب على الأرباح على نتائج الأنشطة العادية مدينا في المقابل يجعل في الجانب الدائن ح : 4442/ الدولة، الضرائب على النتائج، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

695	4441	n/12/31..... الضريبة على أرباح المبنية على الأنشطة العادية الدولة الضرائب على النتائج (اثبات الضريبة على أرباح الشركات)	مبلغ الضريبة	مبلغ الضريبة
-----	------	---	-----------------	--------------

تسديد الضرائب على أرباح الشركات

1, التسديد بالنظام العادي: حيث يكون التسجيل المحاسبي بسيط ويكون كالتالي

4441	512	تاريخ تسديد الضريبة..... الضرائب على أرباح الشركات البنك (دفع الضرائب على أرباح الشركات بشيك بنكي)	مبلغ الضريبة	مبلغ الضريبة
------	-----	--	-----------------	--------------

2. التسديد بنظام التسبيقات: حيث تكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

هنا يتم دفع ثلاث (03) تسبيقات يمثل كل منها ثلث الضريبة المسددة على أرباح الشركات للسنة السابقة،

فيكون التسبيق الأول ما بين 20 فيفري و20 مارس والتسبيق الثاني ما بين 20 ماي و20 جوان والتسبيق الثالث يكون ما بين 20 أكتوبر و20 نوفمبر.

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

ويكون التسجيل المحاسبي لتسديد التسبيقات كالتالي:

4442	512	 n/02/20..... تسبيقات على الضرائب على أرباح الشركات البنك (دفع التسبيقات بشيك بنكي)	مبلغ التسبيق	مبلغ التسبيق
------	-----	---	-----------------	--------------

وهكذا مع التسبيق الثاني والتسبيق الثالث

وعند تسوية الضرائب على أرباح الشركات نتصادف مع ثلاث حالات هي:

الحالة الأولى: تتساوى فيها التسبيقات على ضرائب على أرباح الشركات مع مبلغ الضريبة ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

4441	4442	تاريخ تسديد الضريبة..... الدولة الضرائب على النتائج تسبيقات على الضرائب على أرباح الشركات (تسوية الضريبة على أرباح الشركات)	مبلغ الضريبة	مبالغ التسبيقات
------	------	---	-----------------	--------------------

الحالة الثانية: وهنا يكون مبلغ التسبيقات أقل من الضريبة على أرباح الشركات فيكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

4441	4442	تاريخ تسديد الضريبة..... الدولة الضرائب على النتائج تسبيقات على الضرائب على أرباح الشركات البنك (تسوية الضريبة على أرباح الشركات)	مبلغ الضريبة	مبالغ التسبيقات مبلغ الفرق
------	------	--	-----------------	-------------------------------

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

الحالة الثالثة: وهنا يكون مبلغ التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات فيكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

4441	الدولة الضرائب على النتائج	مبلغ الضريبة	مبالغ التسبيقات
512	البنك	مبلغ الفرق	
4442	تسبيقات على الضرائب على أرباح الشركات (تسوية الضريبة على أرباح الشركات)		

ثالثا. الضرائب المؤجلة:

الضرائب المؤجلة هي التي لا تخص الدورة الحالية من السنة، الضرائب المؤجلة هي بند محاسبي يعكس الفروق المؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول والخصوم في القوائم المالية للشركة وقيمتها الضريبية. تنشأ هذه الفروق بسبب الاختلافات في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات بين المعايير المحاسبية والقوانين الضريبية.

ضرائب أصول مؤجلة: تتمثل في مبلغ الضرائب المسددة مسبقا (المبلغ المسدد أكبر من المبلغ المستحق) على الدورة اللاحقة، والنتيجة من الاختلاف الزمني لإثبات الأعباء والمنتوجات، أو هي تخفيض لمبالغ الضرائب المستحقة على الرغم من أن مبلغ الضريبة تابع لسنوات سابقة

ويكون لدينا بجعل الحساب 133 ضرائب أصول مؤجلة بمبلغ الضرائب التي ستحقق أي تخفض من مبلغ الضريبة، في المقابل يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة على الأصول

ضرائب خصوم مؤجلة: تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة من الاختلاف الزمني بين الاثبات المحاسبي للأعباء والمنتوجات واجبة التسديد خلال الفترة اللاحقة.

ويكون دائما بجعل الحساب 134 ضرائب خصوم مؤجلة في المقابل يجعل في الجانب المدين الحساب 693 فرض ضرائب خصوم مؤجلة

أنواع الضرائب المؤجلة:

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

1. أصل ضريبي مؤجل: يحدث عندما تدفع الشركة ضرائب أقل في الفترة الحالية ولكن يتوقع أن تدفع ضرائب أعلى في المستقبل. على سبيل المثال، إذا كانت الشركة تعترف بالإيرادات محاسبياً قبل أن تعترف بها ضريبياً.
2. التزام ضريبي مؤجل: يحدث عندما تدفع الشركة ضرائب أعلى في الفترة الحالية ولكن يتوقع أن تدفع ضرائب أقل في المستقبل. على سبيل المثال، إذا كانت الشركة تعترف بمصروفات محاسبياً بعد أن تعترف بها ضريبياً.

أسباب ظهور الضرائب المؤجلة:

- الاهتلاك قد تختلف طرق الاستهلاك المحاسبية عن الطرق الضريبية.
- المخصصات: مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، والتي قد لا تعترف بها القوانين الضريبية إلا عند حدوثها فعلياً.
- الإيرادات المؤجلة: مثل الإيرادات التي يتم الاعتراف بها محاسبياً قبل أن يتم الاعتراف بها ضريبياً.

أهمية الضرائب المؤجلة:

- تعكس الضرائب المؤجلة التزامات أو أصول ضريبية مستقبلية، مما يساعد في تقديم صورة أكثر دقة عن الوضع المالي للشركة؛
- تساعد المستثمرين والمحللين على فهم تأثير الضرائب على الأرباح المستقبلية.

معالجة الضرائب المؤجلة في القوائم المالية:

- يتم تسجيل الضرائب المؤجلة في الميزانية العمومية كأصول أو التزامات؛
- يتم الاعتراف بتأثيرها على الربح أو الخسارة في قائمة الدخل.

التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

1- ضرائب أصول مؤجلة

المحور الثامن.....محاسبة الضرائب والرسوم بما في ذلك الضرائب المؤجلة

مبلغ الضريبة	مبلغ الضريبة	 n/12/31..... ضريبة مؤجلة أصول	133
مبلغ التخفيض	مبلغ التخفيض	692 فرض الضريبة المؤجلة للأصول (ضريبة مؤجلة عن خسارة السنة n)عند تخفيض رصيد الضريبة.....	692
المبلغ المتبقي	المبلغ المتبقي	133 فرض الضريبة المؤجلة للأصول ضريبة مؤجلة أصول (تخفيض رصيد ضريبة مؤجلة)عند دفع الضرائب.....	695
		444 ضريبة على نتائج الأنشطة العادية ضرائب على النتائج (الضرائب المستحقة)	444

2- ضرائب أصول مؤجلة

مبلغ الضريبة	مبلغ الضريبة	 n/12/31..... فرض الضريبة المؤجلة للخصوم	693
مبلغ الضريبة	مبلغ الضريبة	134 ضريبة مؤجلة خصوم (ضريبة مؤجلة خصوم)عند دفع الضرائب.....	695
مبلغ الضريبة	مبلغ الضريبة	444 ضريبة على نتائج الأنشطة العادية ضرائب على النتائج (الضرائب المستحقة)عند استلام الاعانات.....	512
مبلغ الاعانة	مبلغ الاعانة	البنك 441 اعانات الاستغلال (استلام مبلغ الاعانة)	441

قائمة المراجع

- شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة المؤسسة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، سنة 2009.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2011.
- لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011
- طويلب محمد: محاضرات في مقياس المحاسبة القطاعية، جامعة الجزائر 03، 2022
- بكاري بلخير، بن عيشة باديس: مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة، جامعة ورقلة، 2015
- سفير محمد: المحاسبة المعمقة مع أمثلة وتمارين محلولة، مطبوعة بجامعة البويرة، الجزائر، 2015
- القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 جويلية سنة 2008 والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- التعليمات الوزارية رقم 02 بتاريخ 29/10/2009 والمتضمنة التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي 2010.